UNIVERSITÉ DE LILLE — FACULTÉ DE DROIT

LA DÉDUCTION DES SALAIRES

POUR LA DÉTERMINATION DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT DANS LA CÉDULE DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

THÈSE

POUR LE

DOCTORAT EN DROIT

(Sciences Politiques et Économiques)

soutenue le 18 Juin 1930, à 14 heures

PAR

Gaston-Jules DUCORNEZ

Président : Monsieur le Doyen DUEZ

Suffragants : MM. AMIAUD, LASSERRE

1930
IMPRIMERIE GEORGES FRÈRE
TOURCOING

UNIVERSITÉ DE LILLE — FACULTÉ DE DROIT

LA DÉDUCTION DES SALAIRES

POUR LA DÉTERMINATION DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT DANS LA CÉDULE DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

THÈSE

POUR LE

DOCTORAT EN DROIT

(Sciences Politiques et Économiques)

soutenue le 18 Juin 1930, à 14 heures

PAR

Gaston-Jules DUCORNEZ

Président : Monsieur le Doyen DUEZ

Suffragants : MM. AMIAUD, LASSERRE

1930
IMPRIMERIE GEORGES FRÈRE
TOURCOING

FACULTÉ DE DROIT DE LILLE

Enseignement

MM. DUEZ (✻, ✻, avec palme, O. A. ✪), Doyen, Professeur de Droit international public et de Droit constitutionnel, chargé du cours de Législation financière (Licence).

GUERNIER (✻, O. A. ✪), Professeur d'Economie politique (député), en congé.

MOREL (O.I. ✪), Professeur de Droit administratif, Chargé du Cours de Droit administratif approfondi (Doctorat).

APPLETON (✻, O. I. ✪, ✻), Professeur de Procédure civile et Voies d'exécution.

LEVY-BRUHL (✻, ✻, avec palme, O. A. ✪), Professeur de Droit Romain.

PRUDHOMME (✻, ✻), Professeur de Droit civil, en congé.

AMIAUD (✻, ✻, O. I. ✪), Professeur de Droit commercial, chargé du cours de Droit maritime (Licence).

LE BALLE, Professeur de Droit civil, chargé d'un cours de Droit civil approfondi (Doctorat).

MONIER, Professeur de Droit romain, chargé d'un cours d'Histoire du Droit public (Doctorat).

MAZEAUD, Professeur de Droit civil (Licence) et du cours de Droit international privé (Licence).

LAVERGNE (O.I. ✪), Professeur à la Faculté de Droit de Nancy, chargé de cours d'économie politique et d'Histoire des Doctrines économiques (Doctorat).

SIBERT (✻, ✻ avec palme, O. A. ✪), Professeur à la Faculté de Droit de Rennes, chargé des cours de Droit international public (Licence et Doctorat).

HAMEL (✻, ✻, avec palme, O. A. ✪), Professeur à la Faculté de Droit de Strasbourg, chargé de cours de Droit civil (Licence) et d'un cours de Droit commercial complémentaire (Licence).

LEPOINTE, chargé du cours d'Histoire du Droit (Licence) et du cours d'Histoire du Droit privé (Doctorat).

LHOMME, chargé de cours d'Economie Politique (Licence).

LASSERRE, chargé de cours d'Economie Politique (Licence) et du cours de questions économiques intéressant la région du Nord et de législation industrielle (Licence).

RAULT, chargé de cours de Droit criminel (Licence).

DUFOUR (✻, O. A. ✪), chargé du cours d'Enregistrement.

Administration

MM. DUEZ (✻, ✻ avec palme, O. A. ✪), Doyen.
LEVY-BRUHL (✻, ✻ avec palme, O. A. ✪), Assesseur du Doyen.
ETLICHER, Secrétaire des Facultés de l'Université.

Doyens honoraires

MM. VALLAS (✻, O. I. ✪).
WAHL (✻, O. I. ✪).
PILON (✻, O. I. ✪).
MOUCHET (✻, O. I. ✪).

Professeurs honoraires

MM. WAHL (✻, O. I. ✪).
JEZE (✻, O. I. ✪).
DEMOGUE (O. I. ✪).
COLLINET (O. I. ✪).
PILON (✻, O. I. ✪).
LEVY-ULLMANN.
CASSIN (✻, ✻, avec palme, O. A. ✪).
AFTALION (✻, O. I. ✪).
VALLAS (✻, O. I. ✪).
LACOUR (✻, O. I. ✪).
MOUCHET (✻, O. I. ✪).

Secrétaire honoraire

M. ROSEAU (O. I. ✪).

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

INTRODUCTION

On sait que le système français d'impôts directs, tel qu'il résulte de la réforme de 1914-1917, a été conçu de manière à atteindre tous les revenus. Or, seuls le travail ou la possession d'un capital permettent d'acquérir un revenu. D'où, deux grandes catégories de revenus : les revenus du travail et les revenus du capital. Et comme parfois, dans un revenu, on ne peut distinguer ce qui est le produit d'une activité de ce qui provient du capital possédé, on a dû envisager la catégorie des revenus mixtes.

Mais quel est l'intérêt de cette classification ?

Cet intérêt s'explique par la théorie de la discrimination qui semble bien être une acquisition définitive de la science des Finances.

D'après cette théorie, qui est basée sur des considérations d'équité, les revenus doivent être imposés différemment suivant leur source, et l'imposition doit être d'autant plus forte, que la source du revenu envisagé, a un caractère plus durable, plus stable.

Il est, en effet, incontestable qu'un revenu est plus ou moins assuré, plus ou moins permanent, suivant la source dont il découle. Comme le dit M. Allix (1) :

« Les revenus qui ne proviennent pas de la posses-
« sion d'un capital sont plus précaires que les autres,
« parce que la source en est périssable. Un titre de
« rente sur l'Etat, une propriété foncière sont des
« sources permanentes de revenus qui se reproduisent

(1) Allix. — *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière Française.* — 5e édition 1927, p. 440.

« d'eux-mêmes. Au contraire, les revenus du travail, « les arrérages d'une rente viagère sont destinés à « s'éteindre avec la capacité de travail ou la vie de « ceux qui en jouissent. Pour en assurer la perma- « nence, il faut chaque fois prélever sur le revenu « des économies avec lesquelles on constituera un « capital d'épargne. Ce genre de revenus mérite « un traitement de faveur. »

Deux moyens permettent au législateur d'opérer cette discrimination. Il peut d'abord superposer à l'impôt assis sur le revenu global un impôt assis sur le capital : c'est le système adopté par l'Allemagne et par certains cantons de la Suisse. Il peut aussi frapper d'un impôt spécial chacune des catégories de revenus, ce qui lui permet de graduer équitablement ses tarifs. Le législateur Français a choisi ce second procédé en créant les impôts cédulaires.

Nous aurons donc des impôts frappant les revenus du travail ; d'autres, au taux plus élevé, sur les revenus mixtes, et enfin les impôts sur les revenus du capital qui seront les plus lourds.

La raison du taux intermédiaire pour les impôts sur les revenus mixtes est évidente. Il s'agit, en effet, de revenus dont la source se trouve à la fois dans le travail de l'assujetti et dans le capital qu'il possède, sans qu'on puisse dans ces revenus, distinguer la part du travail de celle du capital. Il va de soi que le seul moyen de tenir équitablement compte de cette situation complexe est d'imposer ces revenus mixtes plus lourdement que les revenus du travail mais moins lourdement que les revenus du capital.

Parmi les impôts sur les revenus mixtes, nous rencontrons l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux créé par la loi du 31 Juillet 1917. Cette loi, dans son article 2, déclare : « Il est établi un « impôt annuel sur les bénéfices des professions « commerciales et industrielles réalisés pendant l'année

« précédente ou dans la période de douze mois dont « les résultats auront servi à l'établissement du dernier « bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec « l'année civile ».

Les revenus professionnels de l'industriel ou du « commerçant sont bien, en général, des revenus mixtes. En effet, bien que l'on puisse concevoir un commerçant ou un industriel travaillant uniquement avec des capitaux empruntés, presque toujours les capitaux utilisés sont, pour partie au moins, la propriété du chef d'entreprise. Aussi, voyons-nous que le taux de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux actuellement 15 %, est bien intermédiaire entre le taux de l'impôt sur les traitements et salaires (12 %) (1) et le taux de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers ou immobiliers (18 %).

Mais il ne suffit pas de déclarer que les bénéfices industriels et commerciaux acquitteront un impôt de 15 %, il faut par ailleurs, déterminer le bénéfice imposable ou en d'autres termes, établir l'assiette de l'impôt. La loi de 1917, dans son article 4, déclare que le bénéfice imposable, c'est le « bénéfice net « après déduction de toutes les charges, y compris « la valeur locative des immeubles affectés à l'exploi- « tation et les amortissements généralement admis « d'après les usages de chaque nature d'industrie ou « de commerce. » La loi ne précise pas davantage.

Il s'agit justement de savoir quelles sont les charges déductibles du bénéfice brut. C'est ici que nous rencontrons l'importante question de la déduction des salaires.

Encore faut-il savoir de quels salaires nous voulons parler. En effet, on peut au moins, donner deux sens à ce mot. Au sens restreint, le terme « salaire » s'entend seulement de la rémunération qui, dans

---

(1) 10 % depuis la loi du 29 Décembre 1929, art. 5.

le contrat de louage de services, est accordée en contre-partie du travail fourni. Dans un sens plus large, faute d'autre expression, nous nous servons de ce mot pour désigner toute rémunération d'un travail quelconque. C'est dans ce sens large que nous rechercherons quels salaires sont déductibles du bénéfice industriel ou commercial et échappent, par conséquent à l'impôt frappant ce bénéfice.

Dans cette étude, nous verrons d'abord les salaires et allocations diverses attribués aux ouvriers et employés d'une entreprise. En d'autres termes, nous étudierons alors les difficultés spéciales tenant à la détermination du salaire.

Nous examinerons ensuite le cas de l'exploitant individu. Peut-il s'attribuer un salaire en rémunération du travail qu'il accomplit, salaire qui viendrait en déduction du bénéfice imposable, sauf à reprendre cette somme pour l'imposer à la cédule des traitements et salaires. Il y aura également à voir, à ce moment, la question des salaires alloués aux membres de la famille de l'exploitant travaillant avec lui. Il s'agira, en somme, dans cette deuxième partie, des difficultés spéciales tenant à la détermination du salarié.

Nous aurons, en troisième lieu, à étudier les problèmes qui se posent dans les sociétés commerciales, c'est-à-dire les difficultés tenant à la constitution juridique de l'entreprise. Nous examinerons alors quel est le sort à faire aux rémunérations fixes ou variables de personnes remplissant certaines fonctions au sein de l'entreprise constituée juridiquement en société commerciale. C'est ainsi que nous envisagerons successivement la situation des associés en nom et des gérants des sociétés en commandite ; celle des administrateurs des sociétés anonymes avec les variétés d'administrateurs-délégués et d'administrateurs- directeurs ; celle enfin, des gérants des

sociétés à responsabilité limitée. Toutes ces personnes peuvent-elles, à raison de leurs fonctions spéciales, se voir attribuer un salaire déductible du bénéfice social imposable.

Nous verrons donc ce que le Législateur, l'Administration des Contributions, la Jurisprudence, et la Doctrine répondent à toutes ces questions.

Nous proposerons également nos propres solutions.

PREMIÈRE PARTIE

LES SALAIRES ET ALLOCATIONS DIVERSES ATTRIBUÉS AU PERSONNEL

Ou étude des difficultés spéciales tenant à la détermination du salaire

Au seuil de notre étude nous rencontrons la question des salaires attribués au personnel. Nous sommes ainsi amené à examiner les difficultés spéciales tenant à la détermination du salaire.

La question n'a jamais souffert la controverse, en ce qui concerne le salaire proprement dit ; mais il n'en est pas de même pour certaines rétributions qui s'y ajoutent et qui se rattachent à un certain nombre d'institutions que nous examinerons successivement.

Nous visons ici, la question de la participation aux bénéfices et de l'actionnariat ouvrier, celle des allocations familiales, celle des versements patronaux aux Caisses de Retraites, et de la contribution patronale au titre de la loi du 5 avril 1928 instituant les Assurances sociales.

SECTION I. — **Salaires proprement dits**

Parmi les dépenses déductibles du bénéfice brut à titre de charges figurent, au premier chef, les salaires attribués au personnel de l'entreprise. Ce point n'a jamais été contesté par personne.

Mais, quand y-a-t-il salaire ? Ici nous prenons ce mot dans son sens restreint (1).

Nous n'envisageons donc pas toute rémunération d'un travail quelconque, mais seulement la rémunération du travail du personnel employé dans une entreprise.

Plus précisément, il s'agit de la rémunération des personnes ayant conclu avec l'entrepreneur (individu ou société) un contrat de louage de services. Ce contrat crée un lien de subordination de l'employé à l'égard du patron. En échange de son travail, l'employé reçoit une rémunération fixe et forfaitaire, évaluée en argent : c'est le salaire.

Il importe de nous arrêter un instant sur ce point. En effet, nous n'envisageons actuellement que le cas du travail salarié ; réservant pour les chapitres suivants l'examen des cas de travail non salarié.

La question change tout à fait d'aspect, lorsqu'on en vient au travail indépendant de l'entrepreneur individu, ou d'entrepreneurs associés. Le lien de subordination, opposé à l'égalité qui est de règle entre associés, est nécessaire pour qu'on puisse parler de salaire du personnel. On sait que le langage courant réserve le terme de salaire à la rémunération de la main-d'œuvre. L'homme de la rue, lorsqu'il parle de salariés, n'envisage en général que les ouvriers, et, tout au plus, les contremaîtres et employés subalternes ; on l'étonnerait grandement, en lui disant que le directeur de telle grosse maison n'est lui aussi qu'un salarié.

Ici, comme nous l'avons déjà dit, nous envisageons le cas de tout le personnel lié au chef de l'entreprise par un contrat de louage de services. Peu importe

(1) Cf. supra introduction p. 5.

l'expression dont on se servira pour désigner la rémunération du travail de l'employé : salaire, traitement, gages, solde, appointements, etc...

Peu importe également la situation sociale du bénéficiaire ; tous ceux qui, à un rang quelconque, prennent place dans cette véritable armée que forme le personnel d'une grande usine moderne : manœuvres, ouvriers qualifiés, contremaîtres, ingénieurs, directeurs, patron, tous, sauf le patron qui n'a personne au-dessus de lui, verront la rémunération de leur travail échapper à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

C'est évident, puisque cette cédule ne doit atteindre que les bénéfices réalisés par l'entrepreneur. Cette catégorie de revenus sera atteinte par la cédule des traitements et salaires, et cela dans les mains du bénéficiaire et non dans celles de l'entrepreneur.

Quant à l'entrepreneur, il ne peut être imposé sur les sommes ainsi distribuées qui constituent pour lui une charge et non un bénéfice.

Arrêtons-nous un instant à la situation d'un personnage dont le rôle, dans les gigantesques sociétés anonymes modernes est prépondérant : le directeur-technique, pour employer l'expression de M. Pic (1).

Le Directeur Technique « chargé de diriger et de « surveiller l'exploitation industrielle ou commerciale « de la société, sous l'autorité du conseil, est choisi « en raison de ses connaissances spéciales ou de ses « aptitudes professionnelles. Il n'est pas, à la diffé- « rence du Directeur proprement dit ou de l'Admi- « nistrateur-Délégué, un mandataire, et le contrat qui « l'unit à la société est un contrat de louage de services,

(1) Dalloz. — *Répertoire pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence,* au mot « Société » Tome XI. 1925 (La question des sociétés a été traitée par M. Pic).

« car il n'est en quelque sorte que l'agent supérieur, « l'employé supérieur de la société » (1).

On ne saurait mieux dire. Il est vrai que, la plupart du temps, on se trouve en face d'un contrat de louage de services un peu spécial.

En général, le contrat prévoit, en plus du traitement fixe, une participation aux bénéfices réalisés par la société. Déjà nous sortons de l'étude du salaire proprement dit, car la question de la participation aux bénéfices mérite une étude spéciale.

Réserve faite de notre opinion sur la nature juridique de la participation aux bénéfices, nous dirons que le salaire attribué au directeur technique doit être considéré comme une charge de l'entreprise et déduit des bénéfices imposables au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Le directeur technique n'est qu'un salarié comme le manœuvre occupé à porter des matériaux dans la cour de l'usine. Et pourtant quelle différence de situation sociale et économique.

Nous retrouverons, d'ailleurs, cette question du directeur technique dans le chapitre consacré aux sociétés anonymes.

Nous envisageons donc en ce moment la situation des personnes liées à l'entrepreneur par un contrat de louage de services. Les formes dans lesquelles ce contrat a été conclu sont indifférentes pourvu que la nature juridique du contrat ne fasse pas de doute, et, dans la réalité, nous voyons, en effet que ces formes varient avec la situation sociale du salarié. C'est ainsi que pour le directeur technique, il y aura presque toujours un écrit dans lequel les conditions du contrat seront bien précisées. Quant à l'ouvrier, on sait comment il s'engage la plupart du temps

(1) Pic. — Op. cit. N° 3.440.

au service d'une entreprise (1). Il se présente au bureau où l'on embauche, on prend son nom, on l'affecte à un service après s'être enquis de ses aptitudes, on lui indique oralement le salaire qu'il touchera et le contrat est conclu.

Le patron garde la liberté de renvoyer l'ouvrier lorsqu'il lui plaira, à condition que le délai-congé soit respecté, s'il en existe un dans la profession. Aucun débat sur les conditions du travail, le montant du salaire. L'ouvrier adhère au règlement d'atelier, avant même, bien souvent, d'en avoir pris connaissance. Il y a là un contrat d'adhésion, suivant une expression à la mode.

Si la pratique de la convention collective se généralisait, la situation que nous venons d'exposer se trouverait profondément modifiée. Mais peu importe pour notre sujet. L'essentiel est que nous nous trouvions en face d'un contrat de louage de services valable.

Les sociologues et les moralistes ont pu contester la validité d'engagements tels que ceux de la généralité des ouvriers à l'heure actuelle, engagements qui paraissent imposés aux salariés plutôt que vraiment consentis. Mais, nous croyons que, dans l'état actuel de notre droit Français, la question ne se pose même pas pour le juriste : les contrats ainsi conclus sont certainement valables.

Très généralement le salaire consiste en une somme d'argent. Mais il peut se faire qu'au salaire en argent s'ajoutent des prestations diverses, sous forme de logement, chauffage, etc. C'est ainsi que dans les Compagnies Minières du Nord de la France, les

(1) Il est inutile d'examiner toutes les formes possibles de conclusion de contrat de travail pour les différentes catégories du personnel des entreprises industrielles ou commerciales. Nous nous contenterons de ces deux exemples.

ingénieurs, employés et contremaîtres sont gratuitement logés, chauffés et éclairés. D'autre part, les ouvriers paient bien un loyer à la Compagnie qui les loge elle-même, mais le taux de ce loyer est généralement plus faible que le taux courant des loyers dans la région considérée.

Dans les deux cas, il y a certainement un avantage supplémentaire que l'on doit ajouter, sans contestation possible, au salaire payé en argent.

Mais, les Compagnies Minières ne sont pas imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, elles acquittent, à la place, un impôt spécial : la redevance des mines.

Peu importe, puisqu'il s'agit simplement de montrer par cet exemple, les éléments divers dont peut se composer le salaire.

Et si une entreprise commerciale ou industrielle, autre qu'une compagnie minière, accorde à son personnel quelques-uns des avantages que nous venons d'énumérer, il faudra déduire le montant de tous ces avantages, des bénéfices imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Par contre, il ne faudra pas oublier d'ajouter ces mêmes avantages au montant du salaire imposable à la cédule des traitements et salaires. C'est à l'Administration qu'il appartient d'apprécier la valeur de ces compléments du salaire (1).

---

(1) Instruction Administrative du 30 Mars 1918. N° 109.

Nous aurons l'occasion de citer à maintes reprises des Instructions administratives, en particulier celle du 30 mars 1918. Certes, nous ne plaçons pas ces instructions au même rang que les textes législatifs dont elles ne sont que l'interprétation à l'usage des agents d'exécution. Il est toujours possible aux contribuables d'en appeler aux tribunaux qui seuls donnent de la loi une interprétation obligatoire pour tous. Mais, presque toujours, les tribunaux jugeront d'accord avec ces instructions dont on ne peut nier l'autorité.

*
* *

Mais, nous nous sommes suffisamment arrêté sur ces questions qui, du point de vue qui nous occupe, n'ont jamais prêté à de sérieuses difficultés. Nous allons maintenant examiner les diverses institutions par lesquelles on s'efforce actuellement d'améliorer le régime du salariat.

Ce n'est certes pas à nous de refaire ici la critique du salariat. Rappelons seulement qu'il y a, en somme, vis-à-vis de ce système de rémunération du travail, trois attitudes possibles : l'attitude des libéraux qui considèrent que tout est pour le mieux, qu'il n'y a donc rien à changer ; l'attitude des socialistes qui voient dans ce régime du salariat la forme moderne de l'esclavage et qui, en conséquence, en réclament la disparition ; l'attitude de ceux que nous appellerons les réformistes, qui admettent le salariat comme un élément essentiel du régime économique moderne mais estiment nécessaire d'en corriger les inconvénients par différents procédés. C'est de ces préoccupations réformistes que sont sorties les institutions dont nous allons nous occuper.

Nous verrons ainsi la participation aux bénéfices et l'actionnariat ouvrier, les allocations familiales, les assurances sociales et les caisses de retraites, en ce qui concerne, du moins, les contributions patronales.

Bien entendu, chacune de ces institution ne nous intéresse que dans la mesure où nous avons besoin de répondre à cette question : y a-t-il là un complément du salaire Dans l'affirmative, le patron sera autorisé à déduire la somme envisagée du montant de ses bénéfices. Mais, pour répondre à cette simple question nous aurons parfois besoin d'effectuer d'assez longues recherches. Il est vrai que, bien souvent, la

loi ou la jurisprudence pourraient nous fournir des réponses toutes faites ; nous ne nous estimerons cependant jamais, même dans ces cas, dispensé d'une étude doctrinale.

SECTION II.

La Participation aux bénéfices et l'actionnariat ouvrier

En réalité, comme nous le verrons, il y a là deux institutions bien distinctes qui méritent chacune un examen spécial. Et cependant, on est souvent tenté de les confondre, tellement elles ont de points communs.

L'actionnariat ouvrier implique toujours, par voie de conséquence, la participation aux bénéfices. La réciproque n'est pas vraie. Mais la pratique de la participation aux bénéfices a bien souvent, conduit à l'idée d'une union plus intime entre le capital et le travail, d'une participation à la gestion, dont l'une des formes est l'actionnariat ouvrier. Ceci étant posé, voyons d'abord la participation aux bénéfices.

A. La participation aux bénéfices

Notre rôle n'est pas de faire l'historique de cette institution, ni d'en examiner les avantages ou les inconvénients.

Qu'il y ait là un simple « condiment » du salariat comme le prétend Paul Leroy-Beaulieu, ou quelque chose de mieux, peu importe à notre sujet. Nous n'avons pas non plus à étudier le mécanisme de la participation aux bénéfices, ni ses différentes modalités. Ce qui nous intéresse, c'est uniquement sa nature juridique.

Or, nous croyons qu'il n'y a, en somme, que deux théories possibles sur la nature juridique de la participation aux bénéfices. Ces deux théories sont : la théorie courante qui voit là une convention accessoire au louage de services ; la théorie dissidente qui veut en faire un véritable contrat de société. Suivant que l'on admettra la première ou la seconde, l'ouvrier sera créancier ou associé du fait de la participation aux bénéfices. Il n'est certes pas indifférent pour nous de prendre parti.

Si nous admettons la première théorie, nous serons fondé à prétendre que l'entrepreneur peut déduire de son bénéfice imposable, la part de ce bénéfice qu'il attribue à ses ouvriers (1).

En effet, si la convention de participation aux bénéfices n'est qu'une convention accessoire au contrat de travail, il n'y a dans la part des bénéfices attribués à l'ouvrier qu'un supplément de salaire. L'ouvrier participant aux bénéfices reste malgré tout un salarié. Tout ce que son patron lui attribue à titre de participation est une charge de l'entreprise, charge déductible du bénéfice imposable.

Au contraire, si l'on voit dans la participation aux bénéfices, une forme du contrat de société, il faut, nous semble-t-il, admettre une solution opposée. L'ouvrier devient, dans la mesure où il participe aux bénéfices, l'associé du patron. Celui-ci ne peut plus considérer logiquement comme une charge de son exploitation la part des bénéfices qu'il remet à son ouvrier. Il ne s'agit plus, dans ce cas, que d'une simple répartition, entre associés, d'un bénéfice effectivement réalisé. Or, sont imposés à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, tous les

(1) Une fois pour toutes, signalons que, lorsque nous parlons des ouvriers, nous visons en réalité et sauf avis contraire, tous les salariés quelles que soient leurs fonctions dans l'entreprise.

bénéfices réalisés. Il ne resterait plus, pour éviter cette conséquence, qu'à faire appel au législateur, lequel pour favoriser cette institution de la participation aux bénéfices, pourrait exonérer de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux la part des bénéfices accordée aux ouvriers.

Avant d'aller plus loin, répondons à une objection qu'on pourrait nous faire.

Nous avons parlé plus haut de « convention » de participation aux bénéfices. Le mot est gros de conséquences ; mais, est-il exact dans tous les cas ?

Il nous faut répondre par la négative.

On rencontre encore des cas où la participation aux bénéfices dépend entièrement du bon vouloir patronal. A la fin de l'année, le patron sans avoir jamais pris aucun engagement, déclare que telle somme sera répartie entre les ouvriers à titre de participation aux bénéfices.

En général, les auteurs (1) considèrent qu'il n'y a pas alors de véritable participation aux bénéfices, que celle-ci doit toujours être contractuelle. Nous verrons plus loin ce que signifie exactement cette expression. Nous nous rangeons volontiers à cet avis. Nous estimons que, dans ce cas particulier, il s'agit plutôt d'une gratification, que d'une véritable participation aux bénéfices.

En effet, que peut signifier cette participation basée sur un bénéfice dont le chiffre a été déterminé sans aucun contrôle possible de l'ouvrier, dont le taux et l'existence sont laissés à la discrétion du patron. Nous ne voyons là qu'une gratification échappant à toute réglementation.

C'est une occasion d'examiner brièvement le sort à réserver aux gratifications, en ce qui concerne

---

(1) Cf. Par exemple Gide : *Cours d'économie politique*, II, p. 402.

l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il s'agit ici d'autre chose que des avantages en nature dont il a été question précédemment : logement, chauffage, éclairage, etc. Car tous ces avantages constituent un droit pour l'ouvrier, quelque chose sur quoi il peut compter dès qu'il se fait embaucher. Pour les gratifications, il n'en va pas toujours de même. Nous disons pas toujours. Souvent, en effet, ces gratifications sont allouées chaque année suivant des règles immuables et bien connues de tous ; par exemple les employés auront droit au double mois à l'occasion du nouvel an. Il y a alors, incontestablement, supplément de salaire pour l'ouvrier ou l'employé et charge déductible du bénéfice pour le chef d'entreprise. Car le salarié a un droit acquis à ces gratifications du fait de son embauchage.

Mais lorsque le patron fixe librement chaque année le taux de ces allocations supplémentaires, qu'il peut même les supprimer complètement sans que, de par leur contrat de travail, les salariés soient autorisés à protester, on ne peut plus parler de supplément du salaire ; il s'agit alors d'un véritable don. Nous croyons que, dans ce cas, l'on peut soutenir que les sommes ainsi allouées sont imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux Il y a là un emploi du bénéfice réalisé et non une charge de l'entreprise. Or si les charges d'un revenu doivent être déduites de la somme imposable les emplois de ce même revenu sont au contraire passibles de l'impôt. C'est une distinction qu'on oublie parfois de faire et qui est pourtant essentielle (1).

---

(1) Nous ne saurions trop engager nos lecteurs à se reporter au chapitre VII (Théorie sur le Revenu) du traité de MM. Allix et Lecercle : *L'impôt sur le revenu, impôts cédulaires et impôt général* (2 vol.). Tome I. — Ils y trouveront des indications intéressantes sur cette distinction de la charge et de l'emploi du revenu.

On objectera peut-être que, même dans ce dernier cas, l'Instruction Administrative du 30 Mars 1918 considère ces rémunérations bénévoles comme des suppléments du salaire (1). Notons d'abord que l'Instruction Administrative s'occupe, dans le passage cité, de l'impôt sur les traitements et salaires et non de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Or, dans tous les cas, les gratifications sont un revenu supplémentaire pour le salarié, revenu qu'il s'est procuré par son travail. Rien d'étonnant, donc, à ce qu'elles soient toujours imposées à la cédule des revenus du travail salarié.

Il n'y a là rien de contradictoire avec notre thèse que les gratifications purement bénévoles constituent, pour le patron, un emploi de son bénéfice qui serait logiquement imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ces gratifications sont prises sur le revenu définitif du patron ; celui-ci en disposant en faveur de ses salariés, il y aura deux titulaires successifs du même revenu (2). Mais, à notre connaissance, l'Administration n'a jamais songé à réclamer l'incorporation, dans le bénéfice imposable, de ces gratifications bénévoles qui peuvent s'ajouter au salaire. Et elle a bien fait, car l'on risque parfois de devenir absurde à force de logique. Le jour où elle réclamerait cette incor-

---

(1) I. A. du 30 mars 1918 N° 91. — « Elle [la rémunération du salarié] « est éventuellement accrue des sommes versées à titre bénévole : grati- « fications, primes, etc.... Tous ces éléments doivent être retenus en vue « de l'assiette de l'impôt. »

Il s'agit ici de l'impôt sur les traitements et salaires.

(2) Pour aider à faire comprendre qu'une double imposition cédulaire dans ce cas, ne serait nullement illogique, ni exceptionnelle, rappelons que, par exemple, dans les sociétés commerciales, le même bénéfice est en général imposé deux fois : une première fois entre les mains de la société qui acquitte l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, une seconde fois lors de sa distribution aux associés, opération qui donne lieu à perception de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières.

poration, le législateur serait bien inspiré d'intervenir pour apporter, sur ce point particulier, une exception opportune à des principes trop rigoureux.

§ 1er. *Sa nature juridique* ; 2 *théories* : *a) contrat de société*

Après cette courte digression, nous pouvons revenir à l'examen des deux théories sur la nature juridique de la participation aux bénéfices.

Voyons d'abord celle que nous avons appelée la théorie dissidente : le contrat de participation est un véritable contrat de société.

C'est par exemple, celle qui est adoptée par M. Gutu dans sa thèse (1). En réalité, il étudie surtout les actions de travail créées par la loi du 26 Avril 1917. Par là, s'expliquent en grande partie, les erreurs que nous croyons devoir réfuter.

L'auteur n'a pas distingué suffisamment la participation aux bénéfices de l'actionnariat ouvrier. Or, nous estimons qu'il faut de toute nécessité étudier séparément ces deux institutions, si différentes, et qui ne coexistent pas nécessairement.

M. Gutu constate d'abord que, jusqu'à ce jour, doctrine et jurisprudence sont d'accord pour refuser au salarié participant aux bénéfices le titre d'associé, sauf volonté contraire clairement exprimée dans la convention.

Mais, d'après lui, c'est l'inverse qui deviendra de plus en plus vrai, surtout depuis la loi de 1917 : « Nous estimons que la situation doit être renversée. « On suppose actuellement que l'introduction de

---

(1) Alexandre Gr. Gutu, *De la participation des Ouvriers aux bénéfices sous forme d'actions de travail* (Thèse 1919).

« la participation n'influe en rien sur les rapports « entre patrons et participants, à moins d'une mani- « festation d'intention contraire. A notre avis, il « faut considérer la participation comme un contrat « de société, à moins de clause contraire » (1).

M. Gutu énumère ensuite les arguments qui, d'après lui, justifient son opinion. Plutôt que de les examiner l'un après l'autre, nous préférons indiquer d'abord ce qui, d'après nous, constitue l'essence du contrat de société.

Pour qu'il y ait société, il faut que trois conditions soient remplies (2). L'existence d'apports ; la vocation simultanée de tous les membres aux bénéfices et aux pertes ; l'égalité entre les associés. Or, il est difficile de prétendre que la participation pure et simple présente ces trois caractéristiques.

Pour ce qui est des apports, il ne peut s'agir en ce qui concerne l'ouvrier que d'un apport-travail. Cet apport-travail sera un apport successif. Il ne faut pas pour celà s'empresser de déclarer qu'un tel apport serait dans tous les cas irrégulier, comme ne pouvant pas être libéré intégralement lors de la constitution de la société (3). Cela ne serait vrai que des sociétés par actions (4). Et même pour celles-ci, on pourrait répondre qu'il n'est pas question d'attribuer des actions en rémunération de cet apport, mais simplement de faire participer le travailleur aux bénéfices.

D'ailleurs, la question nous semble ainsi très mal posée. En tout état de cause, s'il y avait société dans le cas de participation, il ne pourrait s'agir que

---

(1) A. Gutu, op. cit., p. 23-24.

(2) C. Civil, art. 1832.

(3) C'est l'erreur dans laquelle est tombé M. Jean Savoye. J. Savoye, *La participation aux bénéfices, état actuel de la question.* (Thèse 1923, page 102.

(4) Et encore abstraction faite du régime des sociétés anonymes à participation ouvrière, créées par la loi du 26 avril 1917.

d'une société distincte de la société primitive à laquelle elle s'intègre : société de personnes ou société de capitaux. Sinon, la participation aux bénéfices serait impossible dans le cas de l'entrepreneur individu.

Aussi, admettrons-nous, avec M. Gutu, que l'apport-travail de l'ouvrier est suffisant comme apport en société. En effet, une société en commandite dans laquelle un commandite n'apporterait que son activité n'en serait pas moins valable.

Est-il aussi exact de dire que l'ouvrier, toujours comme un véritable associé, supporte les risques de perte ? S'il n'y a pas de bénéfices, il ne touchera que son salaire. Mais s'il y a plus qu'une absence de bénéfices, c'est-à-dire une véritable perte, une diminution de substance du patrimoine social, il n'en sera pas moins fondé à réclamer l'intégralité de son salaire. La véritable perte sera pour l'entrepreneur.

On voit déjà combien est limité le risque de perte de cet étrange associé.

Qu'on ne vienne pas nous dire surtout qu'il arrive parfois que l'ouvrier ne touche même pas l'intégralité de son salaire. Car il est un créancier privilégié pour ce salaire, ce qui le met aux antipodes de l'associé.

D'ailleurs, toute perte subie sur son salaire proprement dit ne nous intéresse pas, il ne s'agit là, en effet, que du contrat de travail.

On ne peut cependant nier, dira-t-on, que l'ouvrier en cas d'absence de bénéfice, aura donné en pure perte un supplément de travail (1).

Mais, rien n'obligeait l'ouvrier à fournir ce surcroît de travail. Ce n'est pas la participation contractuelle

(1) Gutu, Op. cit., p. 24.

aux pertes, participation prévue d'avance et imposée à tous les associés.

Bien mieux, on est en droit de prétendre qu'il n'y a pas là véritablement une perte, mais simplement un manque à gagner. Pour un associé ordinaire, la perte se traduit par une diminution de son patrimoine. Quant au patrimoine de l'ouvrier participant, il reste intact lorsque le patron subit une perte. Les situations ne sont donc pas comparables.

Il est temps d'en arriver au troisième caractère sans lequel il ne peut y avoir de société : l'égalité entre associés. Peut-être pourrait-on prétendre que c'est là le caractère essentiel de toute société.

Il n'y a pas d'associés, si les uns commandent et les autres obéissent. Il n'est pas nécessaire cependant que les rôles de tous les associés soient exactement les mêmes, et il peut y avoir une division du travail au sein de la société. Il faut même qu'il y ait des *chefs*, mais ils seront élus et révocables, et non imposés ; à l'égard des associés, ce ne seront donc que des mandataires.

N'est pas associé, celui qui n'a pas son mot à dire, qui plus est, une influence à exercer, au moins de temps en temps, sur la marche de la société.

La participation aux bénéfices ne suffit donc pas pour faire des associés, il faudrait une participation à la gestion.

M. Gutu, ne voit pas là une objection à sa thèse, puisque, parmi les caractéristiques de la participation contractuelle aux bénéfices, il note : « c/ « A moins de clause contraire, il [l'ouvrier parti- « cipant] ne saura non plus s'immiscer dans la gestion « de l'entreprise. Mais il devra avoir le droit à la « représentation et même à la communication des « livres » (1).

(1) Gutu, Op. cit., p. 27.

Nous verrons en effet, que pour que la participation contractuelle ne soit pas illusoire, il faut que l'ouvrier puisse exercer un certain contrôle sur la manière dont a été calculé le bénéfice. Mais là se bornent ses droits qui sont de contrôle et non de gestion ; celui qui participe à la gestion d'une Société, au contraire prend des décisions.

M. Gutu croit triompher en assimilant le participant contractuel au commanditaire qui, dit-il, lui non plus, ne participe aucunement à la gestion ce en quoi il fait erreur. Certes, un des principes fondamentaux des sociétés en commandite est ce qu'on appelle la défense d'immixtion du commanditaire. « Le commanditaire, déclare l'art. 27 du Code « de Commerce, ne peut faire aucun acte de gestion, « même en vertu de procuration ». Mais il ne s'agit là que de la gestion ordinaire, des actes d'administration courante. Pour toutes les décisions graves, au contraire, son intervention sera nécessaire au même titre que celle du commandité. « Il va de soi, « déclare M. Thaller (1) que les modifications « à l'acte de société, ainsi que les actes de disposition « excédant les pouvoirs d'administration exigeront, « car c'est la nature des choses qui le veut, l'adhésion « des commanditaires ». On n'est donc pas fondé à dire que le commanditaire ne participe pas à la gestion de sa société.

Nous pourrions invoquer d'autres arguments, mais ils nous semblent maintenant superflus. On peut dire, par exemple, que la plupart du temps, l'intention du patron qui introduit dans son usine la participation aux bénéfices, n'est pas du tout de faire de ses ouvriers des associés. Il entend garder son

---

(1) Thaller, *Traité élémentaire de Droit Commercial* (7e édition), p. 285.

autorité entière, assurer seul la direction de son entreprise tout comme par le passé. Il ne veut modifier en rien la nature juridique du lien existant entre lui et ses ouvriers ou employés. C'est son droit absolu. Mais alors, il manque « l'*affectio societatis* » cette volonté de collaboration active sans laquelle il n'y a pas de société. (1)

Pour toutes ces raisons, nous estimons erronée, la thèse qui voit dans la participation aux bénéfices, une forme du contrat de société.

b) Convention accessoire au contrat de louage de services

Il ne nous reste plus qu'à opter pour la théorie courante, celle qui voit dans la participation aux bénéfices pure et simple, une convention accessoire au louage de services.

Pour appuyer notre théorie, les documents ne nous manquent certes pas. Mais nous avons choisi comme guide principal et presque unique M. Robert Violot, qui, dans une thèse substantielle, nous semble avoir énoncé des formules définitives. (2)

Et d'abord, à quelles conditions pourrons-nous dire qu'il y a vraiment participation aux bénéfices ? Pour M. Violot ces conditions sont au nombre de

---

(1) M. Gutu (op. cit., p. 23-24) estime que depuis la loi de 1917, sur les actions de travail cette volonté d'entrer en société avec ses ouvriers doit être sous-entendue chez le patron qui fait participer son personnel aux bénéfices. Il faudrait une manifestation de volonté expresse pour éviter cette conséquence. Nous ne pouvons le suivre sur ce terrain, car nous étudions ici la participation aux bénéfices pure et simple et non pas l'actionnariat ouvrier. La loi de 1917, ne doit donc pas être prise en considération maintenant. D'ailleurs, il ne s'agirait là, tout au plus, que d'une question de forme. Pour M. Gutu comme pour nous, il n'y aura société que si le patron le veut bien. Si l'on exige de lui une manifestation de volonté, il la produira et rien ne sera changé.

(2) Robert Violot, *Théorie juridique de la participation aux bénéfices dans le louage de services.* Thèse 1898.

trois : Il faut qu'il y ait : « une clause de partage « des bénéfices créant une obligation à la charge du « patron.
« une clause exclusive du partage des pertes.
« une clause formelle ou tacite laissant au patron la « direction complète de l'entreprise » (1).

Nous ne nous attarderons pas à l'examen de la clause exclusive du partage des pertes qui ne nous semble pas, non plus qu'à M. Violot, essentielle à la participation.

Nous n'examinerons pas à nouveau, la question de savoir si, lorsqu'il n'y a pas de bénéfices, l'ouvrier n'éprouve pas une perte effective.

Mais il importe à notre sujet de regarder de plus près les deux autres caractères de la participation pure et simple.

La participation aux bénéfices ne doit pas être une simple faculté pour le patron. Entendons-nous, il ne s'agit pas de rendre la participation obligatoire dans toutes les entreprises. Seulement, si un patron a décidé d'introduire chez lui cette institution, il ne peut le faire qu'en contractant à l'égard de son personnel, un engagement ferme. Sinon, nous retombons dans le cas déjà examiné des gratifications, avec toutes les conséquences que cela peut comporter au point de vue qui nous occupe.

En d'autres termes, l'ouvrier en entrant dans l'usine où est instituée la participation aux bénéfices, a un droit acquis à cette participation (2). Il sait qu'il peut compter sur cet avantage au même titre

---

(1) R. Violot, op. cit., p. 32.

(2) Evidemment, certaines conditions d'ancienneté par exemple, peuvent être imposées par le patron. Mais ces conditions une fois fixées, ne dépendent plus du bon vouloir patronal.

que sur son salaire (1). Il peut réclamer en justice, paiement des sommes qui lui sont dues de ce chef.

La dernière clause essentielle de la participation aux bénéfices pure et simple, est celle qui exclut les ouvriers de la gestion de l'entreprise. Qu'on nous permette de citer sur ce point M. Violot. « Si l'ouvrier « admis au partage des bénéfices participe aussi « à la direction, il devient un véritable associé ; « il n'est plus un simple participant. Ce qui constitue « essentiellement au point de vue juridique l'origi- « nalité du contrat de participation, c'est qu'il « intéresse un individu au résultat d'une entreprise « sans lui permettre d'exercer une influence quel- « conque sur la conduite de cette entreprise. C'est « là, bien plutôt que dans la clause exclusive de « participation aux pertes, que se trouve le véritable « criterium de l'institution » (2).

Le fait que l'ouvrier doit pouvoir se faire communiquer comptes et inventaires, afin de vérifier s'il touche bien sa part de bénéfices, ne change rien à celà. Il y a là, simplement, un moyen de preuve qui n'équivaut pas à un contrôle de la gestion.

L'autorité du patron n'est pas pour cela le moins du monde partagée. Ainsi que le fait remarquer M. Violot, l'ouvrier n'aura rien à dire si les pièces à lui communiquées révèlent la complète incapacité patronale ; pourvu que la détermination et la répartition du bénéfice soient exactes.

Ayant précisé les conditions de la participation aux bénéfices, nous disons que cette participation constitue une convention accessoire au louage de services.

---

(1) Seulement, le montant de la somme à laquelle il a droit du chef de la participation n'est pas déterminé à l'avance.

(2) Robert Violot, op. cit., p. 67.

En effet, pour être participant, il faut d'abord louer ses services à l'entreprise dans laquelle fonctionne cette institution. Pas de participation sans, comme substratum, un contrat de travail valable. Citons encore M. Violot :

« Comme le louage de services, elle (la partici-
« pation est un contrat onéreux, et un contrat onéreux
« prévoyant l'échange du travail contre un prix
« déterminé, sinon fixé d'avance (1). Ajoutez à celà
« que cette convention est forcément l'accessoire
« d'un contrat de louage proprement dit : la part
« de bénéfices attribuée à l'ouvrier apparaît alors
« comme le complément du salaire normal et il ne
« semble pas qu'il y ait aucune raison pour appliquer
« des règles différentes au principal et à l'accessoire
« de même qu'on ne voit pas en vertu de quel prin-
« cipe se trouverait modifié le rapport de subordi-
« nation personnelle préexistant entre le patron et
« l'ouvrier » (2).

Nous considérerons donc la part des bénéfices revenant à l'ouvrier comme un supplément du salaire. Ce supplément devra, par conséquent, être imposé à la cédule des traitements et salaires.

Par contre, le patron sera exonéré de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour cette part du bénéfice attribuée à ses ouvriers. Car il y a là une charge incontestable de l'entreprise.

Mais, de toutes les charges, c'est celle qui ne pourra être évaluée qu'en dernier lieu, et qui variera suivant le résultat d'ensemble de chaque exercice.

Ce n'est pas un emploi du bénéfice réalisé. En effet, tant que le patron n'a pas versé à ses ouvriers

---

(1) Voir sur la question de la participation aux bénéfices, contrat onéreux ou à titre gratuit, la thèse de M. Robert Violot, chapitre III.

(2) Robert Violot, op. cit., pp. 128-129.

la part des bénéfices qui leur revient, il reste leur débiteur, il détient cette somme pour leur compte « Bona non sunt nisi deducto aere alieno ». Seul l'excédent entrera dans son patrimoine ; il ne disposera librement que de cet excédent, le seul vrai bénéfice.

En somme, l'expression de « participation aux bénéfices » s'avère inexacte. Elle fait, bon gré mal gré, songer à des associés. Seuls des associés peuvent se partager des bénéfices. Le bénéfice est le résultat positif des affaires sociales, il ne peut aller qu'aux associés ; quitte à ceux-ci d'en faire, par la suite, l'emploi qu'il leur plaira.

En vérité, il n'y a ici qu'une créance, mais une créance conditionnelle ; la condition étant que le compte de profits et pertes présente un solde bénéficiaire. Cette créance est également indéterminée ; mais elle est très facilement déterminable, grâce au taux fixé à l'avance.

§ 2me. *Le régime fiscal de la Participation aux bénéfices.*

Notre étude doctrinale nous conduit donc à cette conclusion bien nette : en cas de participation aux bénéfices pure et simple, la part des bénéfices allouée par le patron à ses ouvriers et employés n'est pas imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Est-ce bien également l'opinion de l'administration et des tribunaux ?

En ce qui concerne la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, la Commission Supérieure avait émis une théorie qui n'a pas été retenue pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux mais qui nous semble cependant, mériter un rapide examen.

En effet, cette théorie aurait très bien pu être appliquée à notre cédule, car elle s'appuyait sur des considérations générales, absolument étrangères au caractère exceptionnel de la contribution sur les bénéfices de guerre (1).

Pour la Commission Supérieure, le sort à faire aux participations, dépendait de l'importance de leur taux.

En général, elle considérait comme suppléments de salaires non imposables, les participations dont le montant ne dépassait pas 10 % du bénéfice net (2). Pour la part du bénéfice attribuée au personnel en plus de ces 10 %, la commission estimait qu'on ne pouvait plus parler de supplément de salaire, qu'il s'agissait plus exactement d'une distribution de bénéfices.

En effet, l'accessoire, pour conserver ce caractère, ne peut avoir trop d'importance par rapport au principal. A mesure que la part des bénéfices attribuée au personnel augmente, il devient de plus en plus difficile de la considérer comme complétant seulement la rémunération du travail fourni. Car cette

---

(1) Ceci ne nous semble pas avoir été suffisamment mis en relief. Bien souvent, on se contente de déclarer péremptoirement que la jurisprudence ci-dessus rappelée n'est pas applicable à notre cédule étant donné que les participations revenant aux employés sont imposables à la cédule des traitements et salaires.

C'est répondre à la question par la question elle-même. Il serait plus juste de dire que l'instruction administrative du 30 Mars 1918 « en a décidé ainsi. »

Cf. Lucien Bocquet : *L'impôt sur le revenu, cédulaire et général....* — Sirey. — 3e édit., p. 312, note 3.

(2) Nous disons, en général, car on peut citer des décisions n'admettant qu'un taux bien moindre (Décision N° 415 du 22 octobre 1921).

Mais les décisions fixant le taux maximum de 10 % sont beaucoup plus nombreuses. cf. par exemple : Décis. N° 190 du 23 novembre 1927 ; décis. N° 212 du 19 janvier 1918 ; décis. N° 353 du 25 octobre 1918 ; décis N° 341 du 27 juin 1919.

rémunération est, par définition, à peu près assurée par le salaire proprement dit (1).

Encore une fois, on aurait pu faire application de cette théorie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Mais la solution adoptée est bien plus simple : toute la portion des bénéfices revenant aux salariés est une charge de l'entreprise ; en revanche, elle constitue pour les salariés un supplément de salaire imposable à la cédule des traitements et salaires.

C'est en ce sens que décide l'Instruction Administrative du 30 Mars 1918 : « Les participations allouées « à son personnel par un industriel ou commerçant « exploitant seul une entreprise sont à distraire « sans exception du bénéfice imposable » (2).

Qu'on remarque l'expression « sans exception » qui tarit immédiatement la source de toutes les controverses possibles. Peut-être, le rédacteur de l'Instruction, en donnant cette utile précision, songeait-il à la jurisprudence de la Commission Supérieure des bénéfices de guerre.

Suivent des précisions pour le cas de l'exploitant société. Elles n'infirment en rien, le principe énoncé en ce qui concerne l'exploitant individu : Toute la part des bénéfices attribuée aux non associés est exonérée de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Il nous est facile de faire la contre-épreuve. Un peu plus loin, la même instruction mentionne parmi

---

(1) Sans doute la véritable raison de ces exigences de l'administration, était-elle qu'il n'y avait aucun moyen de récupérer, même en partie, les sommes ainsi perdues pour l'impôt sur les bénéfices de guerre. Au contraire, dans le cas présent la part des bénéfices exonérée de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est imposée au titre des traitements et salaires. La perte, pour le fisc est de ce fait réduite.

(2) Instruction administrative du 30 mars 1918, N° 20.

les éléments à retenir pour l'assiette de l'impôt sur les traitements et salaires, les participations aux bénéfices (1).

Aussi, à notre connaissance, n'y-a-t-il jamais eu de controverse sur ce point. Le fisc, aura, d'ailleurs bien soin de vérifier si sous les apparences d'un louage de services ne se cache pas une véritable société (2).

Dans ce dernier cas, il ne s'agirait plus de salaire, mais bel et bien d'une distribution de bénéfices, soumise tout entière, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (3).

B. L'actionnariat ouvrier

Il s'agit ici d'une institution bien différente de la participation aux bénéfices pure et simple.

Bien entendu, on aboutit encore, par ce moyen, à remettre au salarié une part des bénéfices de

---

(1) Instruction administrative N° 92.

M. Savoye, op. cit. (pp. 117-118) estime que la crainte de voir le fisc imposer la part des bénéfices alloués au personnel à la fois comme salaire et comme bénéfice n'était pas absolument chimérique. Il nous semble, au contraire, que la logique commandait l'attitude qu'il a adoptée : pour le patron il y a charge du revenu (et non emploi) ; pour l'ouvrier, il y a revenu supplémentaire.

(2) L'Instruction Administrative du 31 janvier 1928, N° 39, le déclare expressément : « Les participations allouées à son personnel par un « industriel ou commerçant exploitant seul une entreprise sont à distraire « du bénéfice imposable. Réserve est faite toutefois, du cas où le bénéfi- « ciaire de la participation serait en réalité un associé de fait, recevant « sa part des produits sociaux.... »

(3) Voir sur les indices permettant de déceler un associé, Marcel Lecerclé : *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.* Thèse 1922, pp. 129-130.

M. Lecerclé estime que le droit à communication des livres comptables ne suffit pas à transformer l'employé en associé. Par contre, il y aura un associé si l'employé dont il s'agit fourni un apport soumis aux risques de l'entreprise, a, dans une certaine mesure, le droit de contrôler la gestion, et ne peut être révoqué librement comme un simple employé.

l'entreprise, mais le titre en vertu duquel l'employé y a droit n'est plus le même. Et cela est très important pour notre étude.

Il est nécessaire de diviser cette étude de l'actionnariat ouvrier en deux parties.

Nous verrons d'abord brièvement l'actionnariat ouvrier pur et simple ; nous examinerons ensuite le cas des actions dites de travail, créées par la loi du 26 Avril 1917.

§ 1er. — *L'Actionnariat pur et simple.*

Sous le terme d'actionnariat ouvrier pur et simple nous envisageons tous les cas où les ouvriers acquièrent des actions ordinaires de l'entreprise dans laquelle ils travaillent.

Les procédés permettant à l'ouvrier de devenir ainsi actionnaire n'ont aucune importance en ce qui nous concerne. L'ouvrier peut avoir acquis ces titres comme un actionnaire quelconque, il peut les tenir d'une conversion de sa part des bénéfices en actions, etc. Le résultat est toujours le même : pour ces actions qu'il détient, l'ouvrier subit le sort de tout actionnaire ; il a les mêmes droits et il est soumis aux mêmes obligations. Il participe à la gestion au même titre que tout autre associé.

Dans ce cas, l'ouvrier est donc à la fois, un salarié et un associé. Il ne s'agit pas de déduire du bénéfice imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux la part de ce bénéfice revenant à l'ouvrier en tant qu'actionnaire. Il y a ici une répartition des bénéfices entre associés, et non pas supplément de salaire constituant une charge de l'entreprise. Tout ceci nous semble indiscutable et nous ne nous y attarderons pas davantage.

§ 2me. — *Les actions de travail de la loi du* 26 *avril* 1917

La question n'est pas aussi simple lorsque l'on examine le cas des actions de travail créées par la loi du 26 avril 1917.

Bien que cette création récente du législateur n'ait guère connu le succès, elle mérite une étude attentive à cause des questions de principe qu'elle soulève.

Le but de cette loi a été incontestablement de faire de l'ouvrier un associé dans l'entreprise qui l'occupe.

Le moyen choisi a été la création des actions dites « de travail » avec une participation à la gestion assurée et organisée pour les bénéficiaires de ces actions. M. Deloncle, rapporteur de la loi au Sénat, a déclaré : « Nous ne voulons pas voir, dans le titre « prévu par la société à participation ouvrière en « faveur du personnel, une simple créance. Ce per- « sonnel a, avec lui, un apport, l'apport travail ; « cet apport établit l'*animus societatis* qui fera de « lui un associé de l'entreprise et de son titre une « action. Au surplus, ce participant collectif doit, « dans nos vues, s'immiscer à la gestion, prendre « part à l'actif social ; sa part sociale ne peut pas « être une simple créance (1).

Après cela, les représentant les plus qualifiés de la Doctrine, pourront venir mettre en doute le caractère de véritables actions des actions de travail (2), ils n'arriveront pas à démontrer que le législateur a manqué son but, n'a pu réaliser ses intentions. Le terme par lequel sont désignés ces nouveaux titres nous importe peu ; il suffit qu'il y ait vraiment

(1) Sénat. — Rapport Deloncle. — N° 386. — Année 1916, p. 35.

(2) Cf. Thaller, op. cit., p. 472.

une part d'associé, et non pas une simple créance. Or, comment en douter lorsqu'on s'est rendu compte qu'il y a bien gestion effective des affaires sociales par l'ouvrier muni d'actions de travail.

En réalité, le législateur a interposé un organisme entre la société et le salarié. Il a groupé les salariés de l'entreprise dans une association appelée bien improprement (1) « Société commerciale coopérative de main-d'œuvre ». C'est cet organisme qui est propriétaire des actions de travail ; ce sont ses mandataires qui représenteront l'ouvrier aux assemblées générales et au sein du Conseil d'administration, alors que les actionnaires ordinaires participent directement aux assemblées générales et sont directement désignés comme administrateurs. Il n'empêche que ces mandataires à l'assemblée générale comme au conseil d'administration, seront exactement sur le même pied que leurs collègues actionnaires en capital. Ils participeront à tous les actes de gestion au même titre que ces derniers.

C'est bien là l'essentiel à notre point de vue.

On peut, à bon droit, déclarer que dans la société anonyme à participation ouvrière (2), l'ouvrier devient vraiment l'associé, l'égal du patron (3).

Nous sommes bien loin des conseils d'usine, au rôle purement consultatif. Il y a ici, une véritable co-gestion de l'entrepreneur et du salarié. L'ouvrier réunit dans sa personne, comme dans le cas de l'actionnariat ouvrier pur et simple les deux qualités de salarié et d'associé. Mais, chose curieuse, il n'est associé que parce que salarié. L'association est ici la conséquence d'un contrat de louage de services.

---

(1) Cf. Thaller, op. cit., p. 474, note 3.

(2) Titre des sociétés anonymes qui appliquent la loi de 1917.

(3) Il ne s'agit, bien entendu, que d'une égalité juridique.

Dira-t-on alors que la part des bénéfices touchée au titre des actions de travail est, comme dans le cas de la participation aux bénéfices pure et simple, un supplément du salaire ?

Ce serait aller beaucoup trop loin.

En réalité, le contrat de louage de services est seulement la principale des conditions que l'ouvrier doit remplir pour entrer dans la coopérative de main-d'œuvre. Mais, en tant que membre de cette coopérative, sa situation vis-à-vis du patron change du tout au tout. Il n'est plus un subordonné, mais bel et bien un égal, juridiquement parlant. La part des bénéfices qu'il touche, il la touche à titre d'associé et non de salarié.

Au contraire, dans la participation aux bénéfices pure et simple, tout se réduisait, en somme, à un supplément de salaire basé sur les résultats de l'affaire. La situation subordonnée de l'ouvrier n'était en rien changée, il ne participait pas à la gestion. Il nous semble avoir bien démontré que cette institution ne faisait pas de lui, le moins du monde, un associé.

On pourrait nous objecter que les caractères de la société ne sont pas réunis dans le cas présent. Il y a bien égalité en ce qui concerne la gestion, entre les représentants des ouvriers et les actionnaires ordinaires. Mais il n'y a pas eu apport des ouvriers ; et non plus participation aux pertes.

Pour ce qui est de l'apport, nous avons déjà vu que l'apport à une société pouvait très bien être effectué en industrie, c'est-à-dire en travail. Il est vrai qu'un tel apport serait nul dans une société par actions ordinaire. Car l'apport de travail ne sera nécessairement qu'un apport successif. Or les actions d'apport doivent être intégralement libérées au moment de la constitution de la société. Mais

pour que tout devienne régulier, il suffit que le législateur renonce à cette exigence. C'est ce qu'il a fait pour les actions de travail d'après les déclarations rapportées plus haut.

D'ailleurs, les actions sont attribuées à la collectivité des ouvriers représentée par la société coopérative de main-d'œuvre. La coopérative apporte le travail de tous les salariés. Si un ouvrier fait défaut, il sera remplacé, et la somme de travail fournie restera la même. Il y a bien quelque chose de stable, sur quoi l'on peut compter, une valeur fixe pouvant figurer dans l'actif social, et qui peut être représentée par des actions.

On pourrait objecter aussi, que dans toutes les autres sociétés, il y a également apport de travail par tous les salariés. Et pourtant, ils ne touchent que leur salaire et n'ont généralement aucune part dans les bénéfices.

C'est exact ; mais le salaire doit, normalement, assurer la rémunération intégrale du travail fourni.

Dans notre cas, il en est de même d'ailleurs, pour le salaire que l'ouvrier continue à toucher. Mais, en plus du salaire, au moyen des actions de travail et des dividendes qui y sont attachés, le patron partage le profit avec l'ouvrier. Comme nous le verrons dans la deuxième partie (1), le profit n'est pas tout le bénéfice commercial, c'est une rente, cette fraction du bénéfice qui ne rénumère ni travail, ni capital.

Enfin, dernier grief, comment parler de société alors que par le système des actions de travail, l'ouvrier ne participe pas aux pertes. C'est un associé qui ne supporte pas les mauvaises chances de l'entreprise.

Ceci est parfaitement exact. Nous pouvons seulement répondre, devant la volonté clairement mani-

(1) Cf. infra p. 71.

festée par le législateur, que, dans notre cas, exceptionnellement, il y aura une catégorie d'associés qui ne participera pas aux pertes.

Il reste à voir si le législateur pouvait créer une telle catégorie d'associés ; car il n'est pas tout-puissant il ne pourrait pas faire, par exemple, que des associés n'aient aucune participation à la gestion : ce serait la négation même de la société.

Y a-t-il même impossibilité pour le législateur (1) à exonérer des associés de toute participation aux pertes. Nous ne le croyons pas ; il nous semble que ceci n'est pas de l'essence de la Société comme l'esprit de collaboration active qui se traduit par la participation à la gestion. Les associés ainsi privilégiés n'en restent pas moins intéressés à la bonne marche de l'affaire. Ils le sont certes moins que les associés qui ont apporté leur capital et courent les risques de perte. Mais on ne peut invoquer contre la théorie que nous défendons le fait que les intérêts des associés ne sont pas tous également importants. Cette égalité d'intérêts n'a jamais été une condition de validité de la société.

Pour toutes ces raisons, nous maintenons notre conclusion : les actions de travail font de l'ouvrier un associé. La part des bénéfices qu'il touche est donc bien assimilable à celle des autres associés. On ne peut plus parler de charge de l'entreprise, mais seulement de répartition des bénéfices réalisés Cette part attribuée aux ouvriers sera donc imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

A notre connaissance, l'administration des contributions directes ne s'est jamais occupée de cette

---

(1) Nous disons « pour le législateur » car la question ne se pose pas pour les particuliers qui n'ont certainement pas le droit d'insérer cette clause de non participation aux pertes dans une société ordinaire (C. civ., art. 1855, al. 2).

question, la création du législateur n'ayant, pour ainsi dire, pas été utilisée, du moins dans les entreprises privées. La question que nous venons d'examiner assez longuement, n'aurait un intérêt pratique que le jour où les Sociétés anonymes à participation ouvrière deviendraient une réalité. L'administration et les tribunaux ne pourraient alors que se ranger à notre avis.

Mais, sans doute qu'à ce moment par mesure de bienveillance envers cette institution, le législateur interviendrait pour n'imposer que comme salaire cette part des bénéfices attribuée pourtant à un associé. Ce serait, à notre avis, regrettable.

En premier lieu, il n'est pas bon que le législateur fasse trop bon marché des principes et de leurs conséquences. Ensuite, si l'on veut que toutes les institutions transformant dans une certaine mesure, le salarié en associé du patron aient une valeur éducative, il faut que le salarié non seulement bénéficie des avantages de l'association, mais encore en supporte les charges. Il verra ainsi que si la fonction de chef d'entreprise confère des privilèges, elle impose aussi de lourdes obligations de toute nature.

SECTION III. — **Les allocations familiales**

Au sujet des allocations familiales, nous nous demanderons seulement si, au point de vue fiscal, on peut les considérer comme un complément du salaire. Mais pour répondre à cette question, nous avons besoin d'être fixé sur leur nature juridique.

Rappelons d'abord en deux mots ce qu'est cette institution.

Elle a pour but de proportionner le salaire versé à l'ouvrier à ses charges de famille. Pour ce faire, il est alloué à l'ouvrier père de famille, en plus de son salaire normal, une somme déterminée pour chaque enfant à sa charge. Souvent, la somme n'est pas simplement proportionnelle au nombre des enfants elle varie avec ce nombre suivant un taux progressif.

Dans ces conditions, il semble difficile à première vue vue de considérer les allocations familiales comme un complément du salaire. Qui dit salaire dit rémunération d'un travail. D'où les allocations familiales tireraient-elles ce caractère de rémunération d'un travail. Le célibataire ne travaille-t-il pas autant que le père de famille seul bénéficiaire de ces allocations.

Nous n'entrerons pas dans le détail du fonctionnement de cette institution, une des plus intéressantes à notre avis que l'on ait trouvées pour encourager la natalité, du moins dans les milieux ouvriers.

Pour éviter que les patrons ne soient intéressés à rechercher les ouvriers sans enfants, on a imaginé le procédé des caisses de compensation. On peut dire que c'est grâce à ces caisses que les allocations ont pu voir le jour.

Les patrons d'entreprises similaires se groupent et versent à une caisse commune tant pour cent des salaires qu'ils ont payés. Les sommes ainsi recueillies dans la caisse sont ensuite réparties entre les usines en proportion du nombre des enfants de leurs ouvriers ou employés. Dans ces conditions l'intérêt des patrons est, non pas d'avoir des ouvriers célibataires ou sans enfants, mais bien des ouvriers ayant beaucoup d'enfants ; c'est un moyen de récupérer au profit de leur personnel, une plus grosse part des sommes qu'ils ont versées à la caisse de compensation.

Il n'est pas dans notre dessein de mettre en doute la pensée généreuse qui a poussé certains patrons à créer cette institution qui a pris rapidement une si grande extension. L'*animus donandi* ne faisait certes pas défaut à ces amis de la famille.

On peut cependant se demander si l'ouvrier père de famille n'a pas un véritable droit à un traitement de faveur.

En somme, n'y aurait-il pas lieu d'abandonner la vieille conception libérale qui considère le taux des salaires comme régi uniquement par la loi de l'offre et de la demande, le salaire étant le prix du travail qui est une marchandise comme une autre (1).

A cette conception libérale s'opposerait la conception que nous appellerons sociale, faute d'autre terme.

Cette seconde conception considère, avant tout, le but du salaire. Pour la grande majorité des hommes, le salaire constitue, pour ainsi dire, l'unique ressource. Il faut donc, dans une société bien ordonnée, que cette ressource assure au salarié un niveau de vie convenable. Or, le salarié ne vit pas seul ; normalement il est marié et père de famille. Il est donc également nécessaire que la famille, du moins ceux des membres de la famille qui ne peuvent encore travailler, soit munie du nécessaire grâce au salaire du chef de famille. Les allocations familiales, ou plus généralement un salaire proportionné aux charges de famille, sont donc réclamés par la justice sociale.

---

(1) Nous n'avons garde d'oublier que la théorie libérale n'est pas l'unique théorie économique du salaire. Mais c'est celle-ci qui est généralement adoptée par les employeurs. Ce n'est pas ici le lieu d'étudier les différentes théories économiques sur le salaire.

§ 1er. — *Leur nature juridique ; Deux théories : a) les allocations libéralités*

Peut-être serait-il possible de rattacher à ces deux conceptions distinctes du salaire, les deux théories qui ont été émises sur la nature juridique des allocations familiales. Nous voulons parler de la théorie des allocations-libéralités, et de la théorie des allocations supplément du salaire.

Nous croyons que, logiquement, ceux qui s'en tiennent à la conception libérale du salaire prix de la marchandise-travail, ne peuvent admettre que la théorie des allocations-libéralités.

Le mot « libéralités », indique immédiatement de quoi il s'agit. Les allocations familiales seraient un don accordé par le patron aux ouvriers chargés de famille. C'est en général la thèse patronale.

Les défenseurs de cette thèse préfèrent l'expression « allocations familiales » à l'expression « sursalaire familial » qui fait songer naturellement à un supplément du salaire (1) de même nature que lui, donc exigible comme lui.

Nous avons toujours employé nous-mêmes la première expression, afin de ne pas préjuger de la réponse.

Malheureusement, le terme d'allocations, n'est peut-être pas, lui non plus, absolument neutre, il évoque plutôt l'idée d'un secours, de quelque chose

---

(1) « Considérant, a déclaré le Congrès des Allocations familles en « 1921 (P. 98 du compte-rendu officiel) que le mot sursalaire présentait « de nombreux inconvénients, notamment celui de paraître établir entre « les allocations et le salaire, un lien qui n'existe ni en droit, ni en fait, « et qu'il y a intérêt à ne pas laisser se créer, il y a lieu d'écarter l'expres- « sion sursalaire et de la remplacer par celle d'allocations familiales. »

qui n'est pas exigible. Enfin, faute de mieux, nous continuerons à utiliser l'expression « allocations familiales ».

Voici ce que déclare un des défenseurs de la thèse des allocations-libéralités : « Il n'est plus possible « aujourd'hui, de découvrir dans les régimes adoptés « par la presque unanimité des caisses de compensation « une véritable relation juridique entre l'allocation « et le salaire.

« Indépendante de la quantité comme de la qualité « du travail fourni, versée extérieurement au service « de la paye, souvent en d'autres mains que celles « du salarié, quelquefois par un organisme étranger « à la personne de l'employeur, maintenue dans bien « des cas pendant les périodes de chômage, l'allo- « cation ne saurait plus, à un titre quelconque, « être regardée comme participant de la rémunération « du travail, et s'il existe encore un certain lien entre « le travail fourni par le chef de famille et l'allocation « qui lui est attribuée, ce lien, de plus en plus ténu, « s'affirme, en tout cas, comme bien distinct de celui « qui sert de base à la détermination du salaire » (1).

Notre intention n'est pas de réfuter un par un les arguments invoqués par M. Bonvoisin et les autres partisans de la théorie des allocations libéralités. Nous nous permettrons de renvoyer à l'ouvrage de M. Roger Picard, sur le salaire et ses compléments (2). Nous avons seulement besoin de

---

(1) Bonvoisin. — *Rapport au Congrès des allocations familiales* 1921. — Compte-rendu p. 20.

(2) Roger Picard. — *Le salaire et ses compléments. — Allocations familiales, Assurances sociales.* — Paris, Marcel Rivière (1928). Voir surtout pp. 61 à 70 une réfutation détaillée de la thèse des allocations-libéralités.

Ce travail de M. R. Picard nous a beaucoup aidé dans notre étude des allocations familiales.

démontrer directement, si possible, que les allocations familiales deviennent un droit pour le salarié dès qu'elles ont été introduites dans l'entreprise qui l'emploie.

Il n'est d'abord pas douteux que M. Bonvoisin, dans le passage cité plus haut, ne réussit pas à prouver que les allocations familiales constituent une libéralité.

A supposer que ses arguments soient valables, ils prouveraient simplement que les allocations ne peuvent être assimilées en tout point au salaire, qu'elles constituent une institution vraiment de plus en plus autonome, ayant ses règles propres différentes de celles qui régissent le salaire. Ainsi présentée, la thèse a d'ailleurs quelque chose d'acceptable. Mais on ne prouve pas de cette façon, le caractère de libéralité des allocations familiales.

Nous estimons que c'est une entreprise impossible. Certes, les généreux patrons qui les premiers eurent l'idée du sursalaire familial ont bien librement consenti un avantage gratuit à leurs salariés. Ni la loi, ni les conventions passées avec leur personnel ne les obligeaient à accorder ces allocations. On ne saurait trop louer les promoteurs du mouvement qui aboutit à cette admirable institution. Cette idée que le salaire doit tenir compte des charges de famille a conquis rapidement les faveurs de l'opinion publique ; mais, avant la guerre, elle aurait semblé insoutenable à bien des gens.

En effet, elle va contre la formule qui paraît un axiome : « A travail égal, salaire égal ». Un économiste libéral de la vieille école n'aurait jamais pu imaginer que le nombre des enfants serait un jour une des bases de la rémunération du travail. Car cet élément est absolument étranger au rendement, à la valeur fournie par le travailleur en contrepartie de son salaire.

Très vite cependant, l'idée neuve a fait son chemin. Elle est de plus en plus appliquée, à tel point que certains voudraient déjà qu'une loi rende les allocations familiales obligatoires pour toutes les entreprises. Nous goûtons assez peu cet empressement à convier le législateur à voler au secours de la victoire.

Il ne nous semble pas que l'initiative privée, beaucoup plus souple que la réglementation législative ou administrative ait dit son dernier mot dans ce domaine. Quoi qu'il en soit, nous croyons qu'un succès aussi rapide, ne peut être dû qu'à ce fait que l'idée lancée était juste.

b) Les allocations complément du salaire

Nous estimons, tout au moins, qu'il est devenu impossible de considérer les allocations familiales comme une libéralité, du moins dans les entreprises où elles sont instituées depuis un certain temps.

Que se passe-t-il, en effet, du jour où l'institution fonctionne dans une entreprise, ou mieux encore (et c'est ce qui se produit nécessairement à cause de la concurrence) dans un groupe d'entreprises similaires ?

Il arrive ceci, que l'ouvrier entrant dans une de ces maisons est de plein droit appelé à bénéficier de ces allocations. Elles figurent parmi les avantages qui sont une conséquence nécessaire de son contrat de travail. Le patron ne peut à sa guise les accorder ou les refuser à tel ou tel ouvrier. Le patron est engagé, il peut être contraint en justice à respecter ses engagements.

Sans doute, puisque les allocations familiales n'ont pas encore été rendues obligatoires par la loi, pourra-

t-il supprimer cet avantage à son personnel. Il ne pourra d'ailleurs le faire que par mesure collective. Mais nous croyons que ce faisant, il modifie les conditions du contrat de travail. Pour les ouvriers ayant un contrat à durée déterminée, il restera le droit de réclamer le maintien des allocations jusqu'ua terme de leur contrat ; pour ceux dont le contrat n'a pas de terme fixé, un nouveau contrat commence, ils sont dégagés de l'ancien ; ils peuvent s'en aller et aussi exiger que le patron respecte le délai-congé (1) si cet usage existe dans la profession.

On ne peut donc pas parler de libéralité, de don bénévole, puisque les allocations familiales sont dues au même titre que le salaire, et peuvent être réclamées dans les mêmes conditions que celui-ci.

Ceci étant, nous l'espérons, bien établi, tout en admettant l'idée des allocations familiales complément du salaire, nous concéderons volontiers à M. Bonvoisin que ce complément du salaire ne peut être assimilé en tout point, au salaire lui-même (2), il a ses caractéristiques qui en font un tout à part. L'essentiel est, pour nous, qu'il fasse partie, au même titre que le salaire, des avantages certains résultant pour l'ouvrier du contrat de travail.

Comme le dit excellemment M. Roger Picard : « ...Tous les gains qui résultent d'une clause du « contrat de travail ou d'un usage constant de la « profession, deviennent un salaire véritable, dès que « par leur généralité ou leur persistance, ils ont pris « un tel caractère de certitude que l'ouvrier a dû « y compter et les faire entrer en ligne de compte « dans l'évaluation de ses ressources. (3).

---

(1) Ici, cela se traduira par le droit d'exiger le maintien des allocations familiales pendant toute la durée du délai-congé.

(2) Ou si l'on veut..... à la portion principale du salaire.

(3) R. Picard, op. cit., p. 76.

Et pourtant, le patron a-t-il vraiment intérêt à accorder des allocations familiales à son personnel.

Il est certain que si nous pouvons répondre affirmativement à cette nouvelle question, la théorie de l'allocation-libéralité, perdra une de ses bases essentielles. Si le patron retire des avantages de l'institution, on devra parler, à coup sûr, non pas de libéralité, mais de contrat à titre onéreux. C'est bien ce qui se produit. Citons encore M. Roger Picard : « En donnant un sursalaire à leurs ouvriers, « les industriels s'assurent une main-d'œuvre plus « stable ; en favorisant l'entretien et la multiplication « des enfants, ils se préparent des réserves de main- « d'œuvre. Intérêts et préoccupations très légitimes « et dont nous ne contestons nullement aux patrons « le droit de se soucier, mais dont l'existence suffit « pour ôter aux allocations familiales, ce caractère « purement désintéressé qu'on voudrait leur attribuer » (1). On ne peut donc pas dire que les allocations familiales sont une pure libéralité patronale.

Maintenant que nous avons démontré que les allocations familiales doivent être considérées comme un complément du salaire, nous tirerons facilement une conclusion en ce qui concerne notre point de vue fiscal.

Les développements assez longs qui précèdent, n'avaient, en effet, d'autre but que de nous permettre de répondre à cette question : les allocations familiales sont-elles une charge de l'entreprise, et à ce titre non imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ; sont-elles au contraire un emploi du bénéfice réalisé ? La réponse à cette

(1) Roger Picart, op. cit., p. 70.

Voir aussi pp. 72-73 la manière dont cet auteur répond à l'objection déclarant que le véritable intéressé à l'institution des allocations familiales serait l'Etat, la Société et non le patron.

question se déduit nécessairement du parti que l'on prend en ce qui concerne la nature juridique des allocations familiales.

Si les partisans de la théorie des allocations-libéralités avaient raison, il faudrait déclarer sans hésiter qu'il y a là un emploi du bénéfice et qu'il ne peut s'agir d'une charge de l'entreprise (1).

Admettons, en effet, un instant que l'allocation familiale constitue une libéralité. Etant une libé alité, el e dépend entièrement du bon vouloir du patron quant à son taux, à ses modalités, à son existence même. L'ouvrier n'a aucun droit à en exiger la prestation ; il ne peut donc pas la compter à l'avance parmi les avantages certains qu'il retirera de son travail.

Il devient alors impossible de prétendre que ces allocations constituent une charge de l'entreprise, qu'il n'y a de bénéfice qu'une fois qu'elles ont été déduites du bénéfice brut. Une charge est quelque chose d'inévitable, qu'il faut de toute nécessité assumer pour obtenir un résultat déterminé. Ici le patron n'est tenu que dans la mesure où il le veut bien ; autant dire qu'il n'est pas tenu du tout.

La conclusion qui s'imposerait c'est que les allocations familiales ne sont pas déductibles du bénéfice imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Mais nous qui considérons les allocations familiales comme un complément de salaire, nous conclurons tout autrement. Dans notre théorie, le patron est vraiment obligé d'accorder ces allocations à son

(1) Nous n'avons pas besoin d'insister sur la distinction entre charge et emploi du revenu, distinction fondamentale que nous avons déjà rencontrée plus haut (f. supra p. 19).

personnel (1). Celui-ci a, réciproquement, le droit de contraindre l'employeur à respecter son engagement. Il y a, par conséquent, à coup sûr, une aggravation des charges pesant sur l'entreprise. On doit autoriser le patron à compter ces allocations dans les charges déductibles du bénéfice. Par ce moyen, les allocations seront exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. En revanche, on doit admettre qu'il y a là pour l'ouvrier un supplément de revenu comparable au salaire proprement dit. Il serait donc logique, d'imposer ce supplément à la c dule des traitements et salaires.

§ 2me. — *Le régime fiscal des allocations familiales.*

Le législateur et l'administration fiscale ont fait preuve d'une grande générosité à l'égard des allocations familiales. Il ont décidé de n'imposer les allocations familiales à aucune des deux cellules. Le patron peut les déduire de son bénéfice imposable ; l'ouvrier n'a pas à les compter dans son salaire.

En ce qui concerne l'impôt sur les traitements et salaires, la loi du 25 juin 1920 (art. 1er) déclare que cet impôt n'atteint pas les allocations familiales. Une réponse du Ministre des Finances (2) ajoute même que ces allocations ne sont pas non plus imposables à l'impôt général sur le revenu.

Pour les patrons, ils ont été autorisés à compter ces mêmes allocations parmi les charges de l'entretreprise. Par conséquent, ils peuvent déduire ces

(1) Il est libre seulement d'introduire chez lui l'institution ou de ne pas le faire. Mais une fois qu'il l'a introduite, il est lié.

(2) J. O. 29 décembre 1922.

allocations du bénéfice taxable. Déjà la Commission Supérieure des bénéfices de guerre était très catégorique en ce sens (1).

Indépendamment, d'ailleurs, de toute considération fiscale, la jurisprudence s'est prononcée nettement en faveur de la thèse que nous adoptons : celle des allocations complément du salaire (2).

---

(1) Cf. Décisions de la Commission Supérieure des bénéfices de guerre, des 27 septembre 1918, 30 janvier 1920. Cette dernière déclare qu'on doit déduire du bénéfice imposable « les sommes dépensées pour œuvres « patronales qui ne constituent pas des œuvres de bienfaisance mais ont « le caractère de supplément de salaire et ont pour but de faciliter le « recrutement de la main d'œuvre. » Et pour elle, les allocations familiales sont parmi ces dernières œuvres.

(2) Cf. Douai, 10 novembre 1925 (*Bull. Min. Trav.* 1926, p. 483). Cassation 2 mai 1923 (*Gaz. Pal* 1923 — 2 — 142). 6 novembre 1923 (ibid. 24 novembre 1923) et 27 mai 1925 (*Bull. Min. Trav.* 1925, p. 430).

La Cour de Cassation s'est prononcée sur la nature juridique des allocations familiales à propos de la détermination du salaire de base pour la fixation de la rente en cas d'accident du travail. C'est, en particulier, le cas de l'arrêt du 27 mai 1925. En voici deux attendus :

« ...vu l'article 10 de la loi du 9 avril 1898,

« Attendu qu'aux termes de ce texte le salaire annuel servant de « base à la fixation des rentes s'entend, pour l'ouvrier occupé « dans l'entreprise, pendant les 12 mois avant l'accident de la « rémunération effective qui lui a été allouée pendant ce temps soit en « argent, soit en nature ; que toutes les allocations stipulées à son profit « dans le contrat de travail, lorsqu'elles ne sont pas le remboursement « de dépenses mises à sa charge, ont le caractère de rémunération et, « comme telles, participent du salaire annuel.....

....« ..... Mais attendu que ces modalités importent peu, que, pour « constituer une rémunération, il suffit que l'allocation ait été stipulée « dans le contrat de travail ou promise dans un règlement d'atelier pour « que l'ouvrier ait été mis à même de peser les avantages qu'il pouvait « en retirer comme contre-partie de son travail..... » ; (Cf également : Arrêt de la Cour d'Appel d'Amiens du 24 novembre 1926 (Dalloz, *Hebd.*, 10 février 1927, p. 90) rendu sur renvoi de la Cour de Cassation).

La jurisprudence du Conseil d'Etat concorde sur ce point avec celle de la Cour de Cassation. Dans les espèces soumises au jugement du Conseil d'Etat, il s'agissait de la fixation du salaire des délégués mineurs (cf. Arrêt du Conseil d'Etat du 28 décembre 1928 ; *Répertoire de Jurisprudence du Comité Central des Houillères de France*, février 1929, n° 806.— Arrêt du Conseil d'Etat du 1er février 1929 ; *m.* recueil, n° 810, avril 1929.

Voici, par exemple, comment s'exprime l'arrêt du 1er février 1929 :

« ....Attendu que les allocations familiales doivent être considérées « comme un complément de salaire et quelles doivent par suite entrer

Il est enfin, probable que toutes ces discussions sur la nature juridique des allocations familiales seront bientôt sans objet. Le gouvernement a, en effet, déposé le 25 juillet 1929 un projet de loi tendant à rendre les allocations familiales obligatoires dans toutes les entreprises (1). Si ce projet est adopté, et il le sera sans doute, la question à laquelle nous avons essayé de répondre ne se posera même plus : il deviendra indiscutable, que les allocations familiales sont une charge de l'entreprise et constituent un complément du salaire.

SECTION IV

Les versements patronaux aux caisses de retraites de secours, pensions, etc.

§ 1er. — *Cas des prestations imposées par la loi.*

Nous mettrons d'abord à part les versements au titre des assurances sociales instituées par la

---

« en compte dans la détermination du montant des rétributions dues « aux délégués-mineurs.....

« Considérant que l'indemnité pour charges de famille concourt avec « le salaire proprement dit à assurer la rémunération du travail « des ouvriers ; qu'il suit de là que le Préfet était fondé à envisager l'allo- « cation d'indemnités familiales en faveur des délégués-mineurs lorsque « et dans la mesure où les ouvriers de la circonscription du délégué béné- « ficiaient de telles indemnités.... »

(1) Déposé à la Chambre des Députés sous le N° 2171.

Voici le texte de l'article 2 du projet, qui énonce le principe de l'obligation : « Nul ne peut occuper d'ouvriers ou d'employés de quelque « âge et de quelque sexe que ce soit dans une profession industrielle, « commerciale ou libérale s'il n'est affilié à une caisse de compensation « ou à toute autre institution agréée par le ministre du travail, constituée « entre employeurs en vue de répartir entre eux les charges résultant « des « allocations familiales ».

loi du 5 avril 1928 (1). Il s'agit toujours de garantir l'ouvrier, dans une certaine mesure, contre les divers risques d'invalidité, de maladie, de vieillesse, etc., qui le menacent. Mais dans un cas, la loi impose des obligations au patron, dans l'autre, l'initiative privée agit librement. Et pour nous, les conséquences ne sont pas nécessairement les mêmes.

Pour tous les versements imposés par la loi au chef d'entreprise, la solution est simple. Il s'agit incontestablement d'une charge de l'entreprise. Ainsi, toutes les prestations que la loi sur les accidents du travail met à la charge du patron sont certainement déductibles du bénéfice imposable.

Il en sera de même de la prestation patronale fixée par l'article 2 de la loi du 5 avril 1928, modifiée par l'article 1er de la loi du 30 avril 1930.

Aucune charge ne s'impose avec plus de force que ces charges légales.

En revanche, l'ouvrier bénéficie du fait de ces lois, d'avantages parfois considérables. C'est ce qui nous intéresse ; car nous n'examinons pas toute les charges déductibles du bénéfice, mais seulement les salaires.

Or, ici, il ne faut pas trop se hâter de parler de complément du salaire. En effet, ces sommes soustraites du revenu du patron n'entrent pas toujours immédiatement dans celui de l'ouvrier. Cela arrive parfois seulement, par exemple dans le cas des accidents du travail. L'ouvrier reçoit directement du patron, le montant de ses frais médicaux et pharmaceutiques, son demi-salaire, sa rente (2).

---

(1) Rentrent aussi dans cette catégorie, la loi sur les accidents du travail du 9 avril 1898, complétée et amendée par la suite, et d'autres lois qui, bien avant 1928 ont partiellement organisé des Assurances sociales (Ex. Loi du 28 juin 1894 sur les Caisses de Secours et de Retraites des Ouvriers Mineurs, etc.).

(2) Sauf le cas où le patron est assuré.

Mais, il en va tout autrement des prestations imposées au patron par la loi du 5 Avril 1928.

Le patron effectue ses versements ; l'ouvrier touche par l'intermédiaire des caisses, quelquefois très longtemps après le versement du patron, des allocations diverses, en cas de maladie, invalidité, vieillesse, etc. (1).

Le lien qui existe entre la prestation patronale et l'avantage recueilli par l'ouvrier est beaucoup moins étroit que dans le premier cas. Il ne s'agit certes plus, d'un salaire proprement dit, qui doit être mis immédiatement à la disposition de l'ouvrier.

Nous parlerons cependant de compléments du salaire puisqu'il y a là un ensemble d'avantages dont le salarié bénéficie en tant que tel, avantages qui ne peuvent être considérés qie comme un revenu du travail.

§ 2me. — *Cas des prestations libres*

Mais l'initiative privée n'a pas attendu la loi du 5 Avril 1928 pour mettre sur pied des caisses de retraites ou des caisses de secours. Et, bien souvent, ces œuvres dues à l'initiative privée n'ont vu le jour et ne se maintiennent que grâce à l'aide généreuse et efficace des chefs d'entreprise.

Parfois même, les patrons assument complètement la charge de ces institutions. Nous disons bien la charge. Mais, est-ce vraiment une charge de l'exploitation. Ou, au contraire, n'est-ce qu'un emploi du revenu définitivement réalisé.

---

(2) Après avoir fait, de son côté, des versements égaux à ceux de son patron.

Et d'abord, il n'y a certainement pas de charge, là où les prestations du patron dépendent uniquement de son bon vouloir. Après ce que nous avons dit plus haut, en particulier sur les gratifications, nous pouvons nous dispenser de longues explications.

Si le patron n'a pas pris d'engagement ferme, s'il prétend distribuer ses largesses en toute liberté, quand il le veut et dans la mesure seulement où il le veut, il n'est pas fondé à déduire de son bénéfice. imposable les sommes ainsi versées. Ces prestations ne constituent pas une charge, mais simplement un emploi, et un emploi non privatif de jouissance (1). Tout cela nous semble incontestable.

Mais, décidera-t-on de même lorsqu'il s'agit de versements résultant d'un engagement plus ou moins formel. Nous employons à dessein cette formule vague. Il ne s'agit pas seulement en effet du cas où le patron s'est engagé contractuellement envers son salarié, mais encore des autres cas très variés où le patron ne peut vraiment faire autrement que de verser telle allocation à une caisse de retraites, ou telle retraite à ses ouvriers, ne serait-ce qu'en vertu d'une coutume bien établie.

L'Administration a répondu nettement que tous les versements faits à des œuvres fonctionnant dans l'intérêt du personnel (caisses de retraites ou caisses de secours) devaient être considérées comme charges

---

(1) Nous conseillons de nouveau au lecteur de se reporter à l'ouvrage déjà cité de MM. Allix et Lecercle (pp. 172-178) où il trouvera remarquablement exposées ces notions essentielles de charge et d'emploi du revenu, notions dont de bons auteurs ne tiennent pas toujours suffisamment compte.

C'est ainsi que nous voyons M. Lucien Bocquet dans son traité de l'impôt sur le revenu déjà cité également, déclarer (p. 314) : « Les pensions « de retraite servies par un industriel à ses anciens ouvriers ou employés, « soit en vertu d'un engagement, soit à titre bénévole, peuvent être « considérées comme une charge d'exploitation et par suite, — déduites « des bénéfices industriels et commerciaux. »

déductibles (1). Il faut seulement que ce ne soient pas des œuvres d'intérêt général, lesquelles ne s'adresseraient pas uniquement aux employés de l'entreprise. Elle n'excepte même pas le cas où ces versements seraient purement bénévoles, ce qui, à notre avis, est une erreur.

Cette déduction, à titre de charges, n'est autorisée que si le patron a perdu la propriété des sommes dont il s'agit.

Voici quel est le cas visé. Le patron s'est engagé à donner une retraite à ses employés. Au lieu de prélever les pensions sur sa caisse à mesure qu'elles deviennent exigibles, il a constitué un fonds spécial pour lequel un compte est ouvert dans sa comptabilité générale, fonds qui est alimenté par des versements réguliers. Ces versements ne seront pas déductibles, car le fonds qu'ils alimentent reste la propriété du patron. Seulement, toutes les pensions prélevées sur ce fonds, constitueront vraiment une charge de l'entreprise et seront à déduire du bénéfice imposable (2).

L'administration a donc toujours admis, sauf la précision que nous venons d'indiquer, que toutes les sommes versées aux caisses de secours ou de retraites établies en faveur du personnel d'une entreprise, de même que les retraites payées à ce personnel devaient être considérées comme un complément de salaire et donc comme une charge de l'entreprise (3).

---

(1) Instruction administrative du 31 janvier 1928, art. 22.

(2) Réponse du Ministre des Finances à M. Nicolle, député, *J. O.* 30 mai 1927 et *J. O.* 13 juillet 1927.

(3) Cf. par exemple : Réponse du Ministre des Finances, Chambre des Députés; séance du 29 juin 1908. *J. O.* Débats parlementaires, p. 1421. Rép. Min. Fin. à une question N° 4983 posée au Sénat le 27 février 1922. De même, Décision de C. sup. des bénéfices de guerre (N^{os} 383 et 388 du 30 janvier 1920).

Il est peu probable qu'elle revienne sur cette décision.

Nous aurions cependant souhaité qu'elle mette une condition à l'exonération d'impôt qui est la conséquence du caractère de charges reconnu aux subventions en question. Cette condition devrait être le caractère obligatoire de la subvention pour le patron, car une charge facultative, nous l'avons déjà dit, n'est pas une charge. Il faut que le patron soit tenu d'effectuer les prestations dont il s'agit.

Evidemment, il ne sera jamais tenu que parce qu'il le veut bien, en ce sens qu'il aurait pu ne pas établir chez lui une caisse de retraites, par exemple, Mais, une fois cette caisse fondée, il ne peut plus revenir librement sur sa décision, nous avons déjà dit pour quelles raisons en étudiant les allocations familiales.

Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que l'institution ait été l'objet de conventions formelles passées entre le patron et l'ouvrier ; il n'est pas indispensable non plus que le patron ait manifesté nettement la volonté de s'engager ; il suffirait, à la rigueur, d'une institution basée uniquement sur la coutume. Une coutume bien établie nous semblerait donc suffisante, mais nécessaire, pour que l'on puisse vraiment parler de charge de l'entreprise et de supplément du salaire.

En somme, nous n'avons rien de bien nouveau à dire à propos de cette question. Aussi, ne nous y attarderons-nous pas plus longtemps.

Il peut arriver aussi que le patron paie l'impôt dû par son employé. Il y aura là, sans conteste, un supplément de salaire, toujours aux mêmes conditions.

SECTION V

Rétributions diverses de personnes étrangères à l'entreprise (avocats, notaires, avoués, etc.)

Enfin, nous pouvons examiner rapidement le cas de toutes les rétributions accordées à des personnes étrangères à l'entreprise, pour des services qu'elles ont rendus à cette entreprise. C'est le cas des honoraires de notaire, d'avoué, d'avocat, etc.

Pourquoi envisageons-nous ici ces hypothèses ? Nous avons annoncé en titre : Salaires et allocations diverses au personnel. Il ne s'agit certainement pas de personnes faisant partie du personnel. Mais notre sujet comporte, en somme, l'étude de toutes les charges déductibles du bénéfice à titre de salaires, le terme « salaire » étant pris dans son sens large pour désigner toute rémunération d'un travail. c'est à ce titre que nous nous occupons des rétributions en question.

Il y a bien, en effet, dans tous ces cas, rémunération d'un travail fourni par la personne envisagée : avocat, notaire, etc. Nous sommes donc encore en présence d'une charge déductible. Cela ne nous semble pas douteux.

Nous n'avons pas à nous inquiéter ici de la nature juridique des rapports qui lient le client à son avocat, par exemple. Peu importe que celui-ci soit un mandataire ou autre chose (car la question est très discutée, en particulier pour l'avocat). En ce qui nous concerne la solution sera toujours la même. L'essentiel est

qu'il y ait bien eu travail fourni et en contre-partie, une rétribution, allouée par l'entreprise ; le nom dont on désigne cette rétribution est indifférent. On doit toujours admettre qu'elle constitue une charge de l'entreprise, déductible du bénéfice imposable.

Nous ne nous étendrons donc pas davantage sur ce point, car la question n'a jamais, que nous sachions, donné lieu à controverse.

DEUXIÈME PARTIE

SALAIRES DE L'EXPLOITANT ET DES MEMBRES DE SA FAMILLES TRAVAILLANT AVEC LUI

Ou étude des difficultés spéciales tenant à la détermination du salarié

Nous venons de voir que les salaires attribués au personnel d'une entreprise et, dans la plupart des cas, les allocations qui s'y ajoutent, sont à considérer comme des charges de l'exploitation à retrancher du bénéfice imposable.

Or, le commerçant ou l'industriel, lui aussi, travaille à son affaire. Il conserve, tout au moins, la haute direction de son entreprise. Cette direction lui demandera plus ou moins de temps ou d'efforts selon le soin qu'il y apportera. On peut être assuré d'ailleurs, que l'aiguillon de l'intérêt personnel aidant, ce travail de direction sera presque toujours fait avec beaucoup de soin. Il y aura donc un travail sérieux fourni par l'exploitant. Bien souvent, même, le patron assumera une tâche écrasante.

De même, dans beaucoup de cas, la femme ou les enfants de l'exploitant auront un emploi plus ou moins important dans sa propre entreprise. Il arrivera souvent, dans le petit commerce, qu'ils seront les seuls employés.

Puisque que je travaille, — se dit tout naturellement le commerçant — j'ai droit à un salaire. Ma femme et mes enfants travaillant avec moi y ont droit également. Les revenus de mon travail méritent autant d'égards que ceux de mes employés ou ouvriers. Le fisc doit donc me permettre de déduire ces salaires du bénéfice imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Agir autrement serait offrir une prime à la paresse des chefs d'entreprise et nuire aux entreprises familiales qu'il faut au contraire favoriser.

Que vaut ce raisonnement. C'est ce que nous allons examiner au cours de cette deuxième partie. L'objet des discussion ne sera plus directement la rémunération elle-même, comme dans la première partie, mais bien plutôt la personne des bénéficiaires Nous allons donc étudier maintenant les difficultés spéciales tenant à la détermination du salarié. Mais le problème ne se pose pas de la même façon, pour le commerçant lui-même que pour les membres de sa famille travaillant avec lui. Il faut également, à l'intérieur de cette famille, distinguer le cas de la femme de celui des enfants.

Notre étude comportera donc trois parties : Nous examinerons d'abord le cas du commerçant lui-même. Nous nous occuperons ensuite de la famille de l'exploitant et, dans celle-ci, en premier lieu des enfants, dont la situation a prêté à beaucoup moins de discussions que celle de la femme.

SECTION I. — **Situation de l'exploitant lui-même**

Pour l'exploitant lui-même, voici comment le problème se pose. Les usages de la profession autorisent les commerçants à faire figurer dans leur comptabilité, parmi les charges de leur entreprise,

une somme représentant leurs appointements, ou, plus exactement, la rémunération de leur travail. Mais ces appointements seront-ils exempts de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. C'est là toute la question.

Sur cette question, nous donnerons d'abord la réponse de l'Administration et de la jurisprudence. Nous verrons ensuite les doléances des commerçants et ce qu'il faut en penser.

§ 1er. — *Décisions de l'Administration et de la Jurisprudence*

C'est qu'en effet, la position de l'Administration et du Conseil d'Etat sur ce point est on ne peut plus nette. Tous deux ont constamment déclaré que toutes les sommes affectées par le chef d'entreprise à la rémunération de son propre travail sont imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux (1).

Voici, en premier lieu, ce que déclare l'Instruction Administrative du 30 Mars 1918 (2) : « Les intérêts « des capitaux que l'exploitant a personnellement « engagés dans son entreprise et les appointements « qu'il prélève à titre de salaire de son travail person- « nel sont généralement considérés dans les usages « du commerce comme des charges de l'entreprise. « Sans discuter l'exactitude de ce point de vue,

---

(1) Nous ne croyons pas nécessaire d'examiner les décisions de la Commission Supérieure des Bénéfices de guerre sur la question. Disons seulement qu'elle aussi, a toujours refusé de déduire du bénéfice imposable le traitement que le chef d'entreprise s'alloue.

(2) Inst. adm. 30 mars 1918, N° 12.

Sur cette question de la déduction du salaire du chef d'entreprise l'Instruction Administrative du 31 janvier 1928 (N° 24) ne fait que répéter presque textuellement l'Instruction de 1918.

« on doit rappeler que le législateur a incontestable-
« ment entendu assujettir à l'impôt sur les bénéfices
« industriels et commerciaux l'ensemble des profits
« que le contribuable retire de l'exercice de sa pro-
« fession et qui proviennent à la fois de la mise en
« valeur de ses capitaux, de son activité personnelle
« et du résultat de ses spéculations. C'est précisément
« à raison du caractère mixte de ces profits que la
« loi leur applique un taux d'impôt (4.50 %) inter-
« médiaire entre celui qui frappe les revenus des
« capitaux (5 %) et celui qui atteint les revenus
« du travail (3.75 %).

« Il ne peut être question de retrancher du bénéfice
« imposable, ni l'intérêt alloué au capital de l'exploi-
« tant, ni les prélèvements que celui-ci effectue,
« pour la rémunération de son travail personnel,
« sur le produit de son exploitation ».

Nous avons cité en entier ce passage de l'Instruction du 30 Mars 1918, non seulement parce qu'il fait connaître la solution adoptée une fois pour toutes par l'Administration, mais encore parce qu'il fournit déjà l'argument péremptoire que l'on devra toujours invoquer contre la déduction d'un salaire pour le chef d'entreprise.

La cédule des bénéfices industriels et commerciaux atteint en effet, des revenus mixtes, c'est-à-dire, comme on l'a vu dans l'introduction, des revenus provenant à la fois du travail de l'exploitant et du capital qu'il a mis dans son affaire. Elle perdrait toute sa raison d'être, le jour où lui échapperaient les revenus provenant du travail de l'exploitant qui seraient imposés à la cédule des traitements et salaires. Mais nous approfondirons cette question lorsque nous répondrons aux doléances des commerçants.

La jurisprudence du Conseil d'Etat est entièrement d'accord avec cette thèse de l'Administration. Voici sur ce point, le considérant de l'arrêt du Conseil d'Etat du 26 Janvier 1923 (1) :

« Considérant que le bénéfice net envisagé par « l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 doit s'entendre « de l'ensemble des profits que le contribuable retire « de l'exercice de sa profession ; que le travail de « l'industriel directement intéressé à la prospérité « de l'exploitation est rémunéré par ce bénéfice net, « et que les émoluments qu'il s'attribue ne peuvent « être regardés comme constituant une charge effective « de l'entreprise.

§ 2me. — *Réclamations du commerce.*

Que pensent les commerçants de ces décisions ?

En général, ils considèrent qu'elles constituent une injustice à leur égard. Sans doute, bien peu d'entre eux, connaissent-ils l'argument invoqué par l'Instruction Administrative du 30 Mars 1918, et le connaîtraient-ils que la plupart y verraient une subtilité de juriste n'ayant rien de commun avec l'équité. Ils ne contestent pas que la loi leur donne actuellement tort, ou du moins que son mutisme sur ce point permet toutes les interprétations (2). Mais ils demandent précisément qu'elle soit modifiée dans un sens favorable à leur réclamation. En quoi consiste cette réclamation ?

---

(1) Dalloz — 1923 — 3 — 65.

Voir aussi en matière de bénéfices de guerre. — Arrêt du Conseil d'Etat du 6 août 1920. — D. P. 1920 — 3 —41.

(2) A remarquer que nous n'exposons pas ici notre opinion, mais bien celle du commerçant « moyen » pour employer une formule qui a connu le succès.

Avec le système actuel, — disent les commerçants, — les revenus de notre travail sont soumis à un régime exceptionnellement rigoureux au point de vue de l'impôt. C'est à tort que l'on fait rentrer ces revenus dans le bénéfice imposable. Il est abusif de parler de bénéfices, tant que notre travail et les capitaux que nous avons mis dans notre entreprise n'ont pas obtenu la même rémunération que si nous les portions ailleurs. Avant toute imposition à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, il serait donc juste de déduire du bénéfice, à titre de charge, un salaire raisonnable pour la rémunération de notre travail.

Outre les usages du commerce, on a essayé d'invoquer, en faveur de la déduction, certains textes législatifs, en particulier les articles 8, 474 et 585 du Code de Commerce.

L'article 8 ordonne au commerçant de faire figurer mois par mois dans son livre-journal, les sommes qu'il a employées à ses dépenses de maison.

L'article 474 permet d'accorder au failli, pour lui et sa famille, des secours alimentaires prélevés sur l'actif de la faillite.

Enfin, l'article 585 exige que soit déclaré banqueroutier simple, le commerçant failli dont les dépenses personnelles ou de maison sont jugées excessives.

A notre avis, une seule conclusion peut être tirée de ces trois articles ; il est normal que le commerçant se procure par son commerce de quoi subvenir à ses besoins et à ceux de sa famille. C'est trop évident. Autrement personne ne se livrerait à ce genre d'occupations. Mais nous ne voyons pas comment on peut se baser sur ces textes pour déclarer que le travail du commerçant doit être rémunéré par un salaire figurant aux frais généraux, et non pas uniquement par le bénéfice.

Quoi qu'il en soit, la thèse des commerçants trouve de nombreux défenseurs, en particulier au Parlement. Notre intention n'est certes pas de faire l'exposé de toutes les interventions qui se sont produites en ce sens, tant à la Chambre qu'au Sénat. Nous nous contenterons de quelques emprunts à la discussion de la loi de finances de l'exercice 1929.

A vrai dire, ces défenseurs des commerçants n'ont guère trouvé d'arguments bien intéressants. Ils se sont contentés, la plupart du temps, de réclamer au nom de la justice, la déduction d un salaire pour le chef d'entreprise, ou plus fréquemment un abattement à la base, ce qui n'est pas la même chose.

C'est ainsi que lors de la discussoin de l'article 4 qui vise les salaires des gérants des sociétés à responsabilité limitée, M. Jean Goy a déclaré qu'il était tout prêt à admettre la déduction d'un salaire pour ces gérants, si l'on autorisait le commerçant individu à bénéficier de la même mesure. Il a fait remarquer que le commerçant qui donne tous ses biens en garantie à ses créanciers mérite au moins d'être aussi bien traité qu'un gérant associé ne répondant de ses engagements que sur une partie peut-être infime de sa fortune (1).

De même, à propos de l'article 5 exonérant les petites cotes, plusieurs amendements ont été déposés, tendant à faire bénéficier le commerçant d'un abattement à la base équivalent à celui qui existe pour les revenus du travail (2). Tous les orateurs qui ont pris la parole pour défendre ces amendements ont déclaré, en somme, que le commerçant étant un travailleur comme les autres, a droit à un traitement fiscal équivalent. Il est permis de ne pas se laisser convaincre par une argumentation aussi pauvre.

---

(1) Chambre des Députés, séance du 10 décembre 1928.

(2) Chambre des Députés, 1re séance du 11 décembre 1928.

Enfin, M. André Mottu, à la séance du 10 Décembre 1928 (1) avait réclamé, lui aussi, la déduction des appointements et des charges de famille pour le commerçant. Mais nous tenons à relever une de ses affirmations particulièrement inexacte. Voici en effet, ce qu'il a déclaré : « ... Ainsi l'impôt sur les traite-« ments et salaires est calculé au taux de 12 %, « alors que l'impôt sur les bénéfices commerciaux « est calculé au taux de 15 %. Or, les gros salaires « ne paient qu'un impôt calculé sur la base de 12 %, « alors que les petits bénéfices commerciaux le paient « sur 15 % ». M. Mottu semble oublier que, pour les bénéfices inférieurs à 50.000 francs, le taux de l'impôt est progressif (2). Pour un bénéfice de 800 francs et au-dessous, par exemple, le commerçant est imposé, non pas à 15 %, mais à environ 2.8 % (3). Il y a donc actuellement, sinon un abattement à la base pour ces petits commerçants, du moins une réduction considérable de l'impôt de 15 %.

§ 3me. — *Pourquoi il faut refuser la déduction d'un salaire pour le chef d'entreprise*

Dans quelle mesure convient-il de faire droit à ces réclamations des commerçants ? Nous avons vu qu'elles ont deux objets distincts : l'abattement à

---

(1) Chambre des Députés (*J. O.* du 11 décembre 1928, p. 3548).

(2) Art. 15 du texte codifié (Décret du 15 octobre 1926).

(3) Nous disons « environ », car on ne prend pas le bénéfice exact, mais seulement son ordre de grandeur. C'est-à-dire que le tableau de l'article 15 indique des catégories de bénéfices à l'intérieur desquelles l'imposition est uniforme. Ainsi, pour un bénéfice compris entre 10001 et 15.000 francs, l'impôt est toujours de 1.500 francs, etc.

la base (1) la déduction d'un salaire. Nous ne devons examiner ici que la question de la déduction du salaire.

Or, nous ne croyons pas possible de donner satisfaction aux commerçants sur ce point. Nous ne pouvons que répéter ce que nous avons dit plus haut en conformité avec l'Instruction Administrative du 30 Mars 1918. Notre cédule des bénéfices industriels et commerciaux atteint tous les revenus retirés par le commerçant de l'exercice de sa profession. Elle devrait logiquement disparaître dans sa forme actuelle, du jour où l'on en distrairait les revenus du travail pour les frapper de l'impôt sur les traitements et salaires de 10 %. Les commerçants pourraient bien alors faire un marché de dupes et se voir, en définitive, plus imposés qu'auparavant.

En effet, si l'on décide d'imposer le revenu du travail du commerçant au taux de 10 % qui est le taux des impôts sur les revenus du travail, il ne reste plus à imposer à 15 % que le revenu des capitaux mis par le commerçant dans son entreprise, et bien

---

(1) En ce qui concerne l'abattement à la base, le législateur vient, d'ailleurs, de donner une satisfaction partielle aux commerçants.

L'article 2 de la loi du 29 décembre 1929 contient, en effet, la disposition suivante : « Les commerçants et industriels qui exploitent leur entreprise sans autre concours que celui de leur femme, de leurs enfants non mariés et d'un employé, et dont le bénéfice n'excède pas 10.000 Frs. » sont taxés conformément au tarif ci-après :

« Bénéfice inférieur ou égal à 5.000 Frs » exonéré.

« Bénéfice compris entre 5001 et 7.000 Francs, total de l'impôt 375 Francs. »

« Bénéfice compris entre 7.001 et 10.000 Francs, total de l'impôt 700 Francs ».

Il faut donc distinguer désormais, pour l'application de l'impôt sur sur les bénéfices industriels et commerciaux, trois catégories d'assujettis :

1° Les commerçants se trouvant dans les conditions indiquées par l'article ci-dessus ;

2° Les commerçants ne pouvant pas bénéficier de cette disposition nouvelle, mais dont le bénéfice est inférieur à 50.000 Frs ;

3° Les commerçants dont le bénéfice est supérieur à 50.000 Frs.

souvent, en plus, un excédent de revenus qui constituera le profit proprement dit, tel qu il est défini par les économistes. Comment traiter ces différentes catégories de revenus ? car il n'y a aucune raison de s'arrêter en si bon chemin. Si l'on commence à faire la discrimination des revenus qui composent le bénéfice atteint par notre impôt cédulaire, il est logique de pousser cette discrimination à fond. Nous faisons d'ailleurs toutes réserves sur les difficultés pratiques de cette discrimination qui sont telles qu'elle ont imposé cette solution empirique du taux intermédiaire (actuellement de 15 %) (1).

Effectuons donc cette discrimination comme nous y convient les défenseurs bien intentionnés, mais peu habiles des commerçants. Parmi les revenus composant le bénéfice du commerçant, et imposés actuellement à notre cédule, nous rencontrons, après le salaire, rémunération de son travail, la rémunération du capital qu'il a mis dans son entreprise. Cette rémunération du capital, ce sera l'intérêt au taux courant (2). Il n'y a aucune raison de ne pas imposer ce revenu au taux ordinaire des revenus du capital, soit actuellement 18 %. Le commerçant va donc perdre de ce côté ce qu'il a gagné en voyant son traitement imposé au taux de 10 %.

---

(1) A signaler toutefois que le législateur belge n'a pas reculé devant ces difficultés de la discrimination. En Belgique, le bénéfice du commerçant est subdivisé en revenu du travail et revenu du capital ; et un taux d'imposition différent est appliqué à chacun de ces revenus.

(2) M. Charles Gide, op. cit. Tome II, ,p. 421, veut que cet intérêt soit calculé pour l'entrepreneur à un taux sensiblement supérieur au taux courant car lorsqu'on « fait valoir » soi-même ses capitaux, il s'y ajoute les primes d'amortissement et d'assurance.

Voir de même, pour la détermination du salaire à attribuer à l'entrepreneur, ce qu'il dit ensuite (pp. 421-422).

On pourra, d'ailleurs, lire tout le paragraphe intitulé : Qu'est-ce que le profit ? (pp.419-431) dont nous nous sommes inspiré.

Mais, bien souvent, le bénéfice commercial renferme plus que les revenus du travail et du capital du commerçant (1) ; cet excédent, c'est le profit proprement dit, c'est la rémunération spéciale à l'entrepreneur.

Cette rémunération, comment l'expliquer et la justifier. Nous entrons maintenant dans le domaine de l'Economie Politique. On a tenté de nombreuses explications. Ce n'est pas ici le lieu de les examiner et de les critiquer. Nous nous permettrons de renvoyer le lecteur aux traités d'Economie Politique. Qu'il nous suffise de donner immédiatement la conclusion à laquelle nous sommes arrivé pour notre compte personnel. C'est celle des économistes des écoles nouvelles, ainsi exposée par M. Gide (2).

« Le profit proprement dit est un revenu qui tient « à certaines circonstances favorables, personnelles « ou réelles, lesquelles permettent à l'entrepreneur : « soit de produire au-dessous du coût normal de « production, et par là de bénéficier d'une véritable « rente différentielle..., soit de vendre au-dessus du « coût normal de production et lui confèrent ainsi « un véritable monopole ».

Le profit est donc une rente (3) ou un monopole, donc un revenu non gagné, c'est-à-dire qui n'est ni revenu du capital, ni revenu du travail. Or on sait

---

(1) Pour être tout à fait exact, nous devrions distinguer à la fois le revenu des capitaux mobiliers, c'est-à-dire l'intérêt de l'argent, et le revenu des capitaux immobiliers, c'est-à-dire le loyer de la terre etdu magasin. Mais ce dernier revenu est redevable de l'impôt foncier et doit être retranché du bénéfice imposable, même lorsque le commerçant occupe un local dont il est propriétaire.

(2) Charles Gide, op. cit., p. 429.

(3) Ce terme de « rente » étant entendu dans son sens économique.

que la mode, tout au moins dans le monde de la théorie (1) est à l'imposition des rentes, des plus-values, des gains de fortune.

Est-ce à dire que nous partagions cet engouement, Pas le moins du monde ; nous croyons seulement que si les revenus du capital sont à bon droit plus imposés que les revenus du travail (2), on peut, à condition de rester dans de justes limites, imposer encore un peu plus ces revenus sans fondement. Quant à vouloir confisquer ces rentes, ces plus-values par le moyen de l'impôt, il n'y faut pas songer, car on ne pourrait le faire qu'en méconnaissant complètement les principes essentiels de notre régime économique actuel (3).

---

(1) Surtout en France, où l'on ne connaît dans ce domaine comme application pratique que la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. A noter toutefois que la taxe sur les lots et primes de remboursement et les impôts successoraux sont également influencés par cette idée.

(2) Cf. Introduction, p. 3.

(3) Voici, sur ce point, ce que déclare M. Edgard Allix, op. cit., pp. 450-51 : « le troisième [le système de confiscation des rentes que « nous combattons] qui prétend ériger en théorie systématique la reprise « des plus-values par le moyen de l'impôt, soulève par contre des objec- « tions graves. Il repose, en effet, sur une méconnaissance absolue de « l'organisation économique des sociétés modernes. Cette organisation « est basée sur la propriété individuelle et sur la liberté. La satisfaction « des besoins sociaux est confiée à l'initiative des particuliers qui opèrent « à leurs risques et périls, dans l'espoir du gain. Toute entreprise est « plus ou moins une spéculation, en ce sens que nul n'est assuré du gain, « ni à l'abri de la perte.

« La Société s'en remet, en quelque sorte, à forfait, sur les particuliers « du soin d'assurer sa subsistance, en laissant la perte à leur compte, en « cas d'insuccès, mais en leur abandonnant, en cas de réussite, les béné- « fices si grands soient-ils. Ceci est la compensation de cela. Si donc on « prétend éliminer, ou réduire par la voie fiscale les gains immérités, « il faudrait, en bonne justice, indemniser les pertes imméritées, car « on ne saurait équitablement priver les gens des bonnes chances si on « ne les garantit pas contre les mauvaises. La reprise des plus-values, « implique le dédommagement des moins-values. Mais, outre que la chose « est pratiquement irréalisable, l'adoptation de ce principe équivaudrait « à transformer les fondements de notre régime économique, en faisant « passer les risques de l'activité économique, des particuliers à la Société, « et en supprimant le ressort des initiatives privées. »

Mais cet argument n'arrêterait sans doute pas, à l'occasion, un législateur imbu d'idées socialistes, ou même plus simplement, tenté de satisfaire la masse des électeurs en s'attaquant aux citoyens qui ont trop bien réussi.

L'intérêt bien compris du commerçant, ne semble donc pas être de réclamer que son salaire soit déduit du bénéfice imposable. Il vaut mieux pour lui, qu'il continue à payer l'impôt, actuellement de 15 %, sur la totalité de ce bénéfice.

Pour nous résumer d'un mot, ni les principes fondamentaux de notre système d'impôts cédulaires n'autorisent, ni l'intérêt du commerçant n'encourage à demander, pour celui-ci, la déduction d'un salaire.

SECTION II. — **Situation des enfants**

§ 1er. — *Réponses ministérielles de* 1908.

A l'égard du salaire des enfants, l'administration a eu constamment une attitude libérale. Déjà, en 1908, lors de la discussion de la réforme fiscale, le Ministre des Finances d'alors, M. Caillaux déclarait à la Chambre des Députés : « Toutes les fois qu'un emploi véritable sera effectivement occupé « par la femme (1) ou l'enfant de l'industriel, alors « qu'à leur défaut il devrait être occupé par une « autre personne, leur salaire devra être déduit, « et si le salaire n'est pas versé, on déduira une « somme représentative » (2).

---

(1) Nous nous excusons une fois pour toutes de citer maintenant des textes où il est question de la femme, alors que nous ne devons d'abord nous occuper que des enfants. Mais, bien souvent, les décisions administratives ou judiciaires, aussi bien que les auteurs, n'ont pas fait une étude indépendante du cas de la femme. Et nous ne pouvons que les citer tels quels.

(2) Ch. Dép. Séance du 29 juin 1908 (*J. O* Déb. parlem., p. 1417).

M. Caillaux semble n'indiquer qu'une seule condition à remplir pour que la déduction soit possible : que l'emploi soit effectivement tenu ; que l'enfant remplace réellement un employé qui, sans ce concours, devrait être embauché. C'est là un minimum d'exigences au-dessous duquel on ne peut descendre. C'est qu'en effet il ne s'agit pas d'autoriser le chef d'entreprise à créer pour sa famille des sinécures bien rétribuées qui lui permettraient de soustraire la plus grande partie de ses bénéfices à notre impôt cédulaire. Il faut qu'un travail soit fourni et un travail utile à l'entreprise, qui soit vraiment un des facteurs du bénéfice réalisé. Sinon, comment parler de charge du revenu. Ceci est indiscutable.

Mais d'autres réponses administratives exigent davantage. Déjà M. Caillaux quelques jours même avant de faire la déclaration que nous rapportons plus haut disait : « Evidemment, si un enfant est « un employé véritable du père, un employé payé, « ayant un traitement réel, et contribuable lui-même, « il est bien entendu que le salaire de l'enfant doit « être déduit des frais généraux, sauf à être repris « par ailleurs à titre de salaire s'il se trouve dans « les conditions des salaires atteints par l'impôt » (1).

Voilà bien une nouvelle condition. M. Caillaux exige ici que l'enfant reçoive effectivement un salaire ; c'est à notre avis, le seul sens des termes : traitement réel, employé payé. Seul sera déductible, le salaire qui a été versé, et non pas celui qui a été simplement porté dans la comptabilité de l'exploitant pour venir en déduction du bénéfice. Il faut que cette somme sorte du patrimoine du père, pour entrer dans celui de l'enfant.

---

(1) Ch. Dép. Séance du 18 juin 1908 (*J. O.* Déb. parlem., p. 1261).

Nous croyons qu'il est difficile de contester le bien fondé de cette nouvelle exigence. Si le salaire n'est pas payé à l'enfant, on ne peut parler de charge de l'entreprise. Le commerçant conserve à sa disposition la somme représentative de ce salaire nominal. Cela équivaut à faire travailler l'enfant pour rien. Dans ce cas, le chef d'entreprise fait vraiment l'économie d'un employé. C'est un bénéfice supplémentaire.

Mais une objection nous arrête immédiatement. Il est facile au commerçant de se soustraire à cette obligation du paiement effectif. Il lui suffit de verser un salaire à son enfant puis de reprendre ce salaire sans que personne en sache rien. Ce cas se rencontrera surtout, lorsque l'enfant n'aura pas de domicile distinct de celui du père. Tout cela est exact. Mais si le salaire a été réellement versé, on ne peut rien là contre ; le fisc est désarmé.

Remarquons que nous nous trouvons alors en présence d'un fait nouveau : l'utilisation des sommes reçues. S'il plaît à l'enfant de rendre le tout à son père, libre à lui. L'important c'est que le salaire soit bien réellement une charge de l'entreprise considérée, et cela ne peut être nié. La façon dont le fils utilise ce salaire, ne peut pas modifier l'assiette de notre cédule. Les principes nous forcent à ces conclusions. La personnalité du fils est bien distincte de celle du père. Le père seul est commerçant, il est seul imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. A moins que tous deux ne soient associés de fait, cas que nous examinerons plus loin.

§ 2me. — *Décisions de la Commission supérieure des bénéfices de guerre*

De son côté, la Commission supérieure des bénéfices de guerre a eu à se prononcer souvent sur cette question des salaires attribués aux enfants de l'exploitant. Nous n'ignorons certes pas qu'il s'agissait là d'une contribution exceptionnelle et non pas de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Mais, nous croyons qu'en l'occurence, les conclusions adoptées n'étaient nullement fonction du caractère exceptionnel de l'impôt sur les bénéfices de guerre, et pouvaient très bien s'appliquer à notre cédule. Nous les citerons donc, au moins à titre indicatif.

Une décision du 9 Mars 1918 (1) déclare déductibles les sommes figurant régulièrement dans la comptabilité du commerçant, et que celui-ci a versées à titre de traitement à son fils et à sa belle-fille, tous deux employés dans l'entreprise et ayant un foyer distinct du sien.

Nous sommes encore en présence d'une considération nouvelle ; celle du domicile distinct. Nous ne disons pas d'une nouvelle condition, car d'autres décisions de la Commission admettent très bien la déduction, alors que le fils habite chez son père et n'est pas marié (2).

La Commission supérieure des bénéfices de guerre exige, elle aussi, qu'il y ait un travail réellement

---

(1) Décision N° 277.

(2) C'est le cas, par exemple, tranché par la décision N° 198 du 31 mai 1918, qui exige seulement une inscription régulière dans la comptabilité des sommes versées au fils.

Une autre déduction (D. N° 8 du 26 février 1917) n'avait pas admis la déduction ; mais la raison en était qu'il n'y avait dans les livres aucune mention des sommes versées. Dans ces conditions, on ne peut, en effet, les considérer comme une charge de l'entreprise.

fourni (1). De plus, autre précision intéressante, elle veut que le traitement alloué soit en rapport avec le travail qui a été fait (2). Sans cette restriction, il aurait été loisible au commerçant qui fait travailler ses enfants, d'échapper à tout impôt sur les bénéfices, en leur attribuant de gros traitements absorbant la totalité des bénéfices. Il faut donc que l'enfant ne touche pas plus que ne pourrait toucher l'employé dont il tient la place.

Enfin, et ceci est gros de conséquences, il ne faut pas que l'enfant puisse être considéré comme l'associé de fait du père (3). Bien entendu, la question ne se pose pas lorsqu'il y a une Société juridiquement valable entre le père et ses enfants. Du moment que nous avons affaire à des associés, il n'est plus question de déduction de salaire. Nous devons, sans aucun doute, décider de même lorsqu'il y a entre le père et ses enfants société simplement de fait. En d'autres termes, si les enfants partagent avec le père la direction de l'entreprise, on ne pourra pas déduire leurs émoluments du bénéfice imposable. Ils ne seront plus de simples employés, condition essentielle pour qu'il y ait salaire déductible. Comme nous le verrons, on ne peut considérer comme charges de l'entreprise, ni le salaire que le commerçant voudrait s'attribuer, ni les rémunérations diverses accordées aux associés en tant que tels. Toute la difficulté sera dans le cas présent, de découvrir ces associés occultes.

---

(1) Cf. Décision N° 438 du 25 novembre 1922.

(2) Cf. Décision N° 440 du 8 aout 1922 (Voir aussi arrêt du Conseil d'Etat, du 7 août 1920).

(3) Cf. Conseil d'Etat 7 février 1925.

§ 3me. — *Réponses ministérielles d'après-guerre.*

Quand il s'est agi de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'administration a, en somme, fait siennes ces décisions de la Commission supérieure des bénéfices de guerre. Les réponses ministérielles répètent à satiété les formules que nous avons vues plus haut. Citons au hasard une de ces réponses : «... il y a lieu d'admettre que les appoin-« tements attribués par un commerçant ou un indus-« triel à ses enfants ou à ses proches parents peuvent « être considérés comme une charge de l'exploitation, « s'ils sont effectivement versés aux intéressés et si « ces derniers, qu'ils soient ou non liés par un contrat « de travail, tiennent réellement la place d'employés « dans l'établissement (1).

On remarquera qu'il n'y a pas nécessité d'un contrat de travail en bonne et due forme, il suffit que la place d'un employé soit effectivement tenue. Nous nous contenterons de cette unique citation pour éviter de fastidieuses répétitions.

Qu'on nous permette cependant de revenir sur une question à laquelle nous ne nous sommes pas arrêté suffisamment lorsque nous avons examiné les décisions de la Commission Supérieure des Bénéfices de Guerre. Nous avons alors mentionné certaines décisions (2) qui exigeaient, pour admettre la déduction du salaire

---

(1) Rép. Ministre des Finances à une question N° 4371 posée à la Chambre des Députés le 21 juillet 1920 par M. Bouteille .

Cf. Egalement rép. m. f. aux questions N° 7767 posée à la Chambre des Députés par M. Durand-Bernet, le 26 janvier 1921 ; N° 21206 posée à la Chambre des Députés par M. Inghels, le 25 mars 1924 ; et N° 8003 posée à la Chambre des Députés par M. Plaisant, le 10 mars 1921.

Le 31 mars 1924 par M. Aiguier (N° 21.336) ; le 3 juillet 1924 par M. Uhry (N° 317) ; le 27 août 1921 par M. Hulin (N° 999) ; le 31 mars 1925 par M. Levasseur (N° 3823) etc.....

(2) Par ex. D. C. Sup. bén. g. du 9 mars 1918 (N° 277).

versé aux enfants, que ces enfants aient un domicile distinct de celui du père. Mais ces décisions sont restées isolées. D'autres ont admis expressément la déduction dans des cas de domicile commun.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, on peut citer également, certaines réponses ministérielles exigeant la condition du domicile distinct.

Voici ce que répondait, par exemple, le Ministre des Finances, à une question posée le 28 Janvier 1919, par M. Lerolle : « les appointements effective-« ment payés par un commerçant ou un industriel, « à ses enfants majeurs, employés dans son établisse-« ment, sont susceptibles d'être comptés dans les « frais généraux de l'exploitation au point de vue de « l'assiette de l'impôt cédulaire sur les bénéfices « industriels et commerciaux. Mais on ne peut consi-« dérer comme constituant une charge effective pour « un commerçant, les émoluments qu'il attribue à « sa femme ou à ses enfants mineurs, qui vivent « avec lui et n'ont pas d'intérêts distincts des siens » (1)

Nous n'avons pourtant pas retenu parmi les conditions de la déduction la nécessité d'un domicile distinct. C'est qu'en effet, les décisions de la Commission supérieure des bénéfices de guerre aussi bien que les réponses ministérielles qui posent cette condition sont très rares. Nous croyons que l'administration a renoncé, depuis longtemps, à cette exigence.

Et c'est, à notre avis, heureux et conforme au caractère de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Poser, pour admettre la déduction,

---

(1) Rép. à question N° 26450 Ch. Députés.

cette condition du domicile distinct, ou plus exactement des intérêts distincts du père et des enfants, revient à se demander dans chaque cas, à quoi sont employées les sommes qui ont été attribuées par le commerçant à ses enfants comme rémunération d'un travail effectivement fourni. Si l'enfant vit avec son père, ce qu'il a reçu de celui-ci doit normalement servir à l'entretien de toute la famille, donc du père lui-même, qui récupère ainsi les sommes qu'il a versées. Car tout ce que l'enfant dépense pour la famille, viendra en déduction des charges du père obligé, de toute façon, de subvenir à tous les besoins de sa famille.

Mais que viennent faire ces considérations dans le cas présent. Il est impossible de trouver dans les textes législatifs un fondement à la distinction que nous combattons. Il faut, en effet, remarquer, qu'il ne s'agit ici que de l'emploi des sommes reçues par les enfants. Nous n'avons pas à en connaître lorsque nous étudions l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cet impôt professionnel atteint les bénéfices réalisés par le chef d'entreprise et même, plus exactement, par l'entreprise, et rien d'autre. Il s'adresse au chef d'entreprise, et non au chef de famille. Si certaines sommes distraites du bénéfice imposable à titre de charge reviennent par la suite, d'une manière ou d'une autre au chef d'entreprise, il est trop tard pour les imposer à notre cédule. Dans le cas présent, c'est au chef de famille et non au commerçant qu'elles reviennent. Or, ce qui se passe à l'intérieur de la famille n'intéresse pas notre cédule.

Pour que la déduction soit possible, il faut, d'ailleurs, qu'il y ait charge véritable. Ce qui n'existerait pas si, par exemple, l'enfant s'engageait à rendre à son père, ce que celui-ci lui alloue à titre de salaire

Il faut que l'enfant puisse disposer librement de son salaire, du moins en droit, sinon en fait. Et du moment que sont remplies les conditions que nous avons énumérées plus haut, il y a salaire véritable, donc charge déductible. Les liens de parenté entre le chef d'entreprise et le salarié ne doivent pas être pris en considération.

Nous reconnaissons d'ailleurs volontiers que le danger de fraude sera plus grand au cas de domicile commun ; mais cette considération d'ordre pratique ne doit pas faire obstacle à l'application de principes certains.

§ 4me. — *Conclusion. Les conditions de la déduction du salaire des enfants*

Nous pouvons maihtenant conclure en ce qui concerne les enfants de l'exploitant travaillant dans son entreprise. Pour que les sommes qu'il leur alloue puissent être considérées comme charges de l'entreprise, et par conséquent déduites du bénéfice imposable, il faut donc qu'il y ait travail effectif, que les sommes soient réellement versées, que ces sommes soient en rapport avec le travail fourni, et que l'enfant ne puisse être considéré comme un associé, même simplement de fait du père. Nous ajouterons enfin, après ce que nous venons de dire, que l'enfant doit pouvoir disposer librement de ce salaire. Mais pour que cette dernière condition soit remplie il suffira qu'il n'ait contracté envers son père aucune obligation de restitution juridiquement valable (1).

---

(1) L'Instruction Administrative du 31 janvier 1928 (N° 23) s'exprime ainsi sur cette question de la déduction du salaire des enfants : « Les appointements alloués par l'exploitant à ses enfants, non commerçants eux-mêmes, mais travaillant dans l'entreprise en qualité d'employés ou d'ouvriers, doivent être déduits, dans la mesure où ils correspondent au travail réellement fourni par les bénéficiaires et à condition qu'ils aient été réellement versés.... »

Avec toutes ces conditions, nous croyons que les dangers de fraude seront bien diminués. Sans compter que le fisc aura l'attention immédiatement attiré par ce fait que les enfants travaillent à l'entreprise de leur père. Il est certain que cette autorisation accordée au père de déduire de son bénéfice imposable les salaires de ses enfants ne peut pas faire beaucoup de tort au rendement de notre cédule.

Ce qui gênera le plus souvent le commerçant, croyons-nous et doit diminuer beaucoup le nombre des déductions, c'est l'impossibilité, pour qui veut obtenir cette déduction, de faire de ses enfants ses associés.

Or, la plupart du temps, le père veut qu'un de ses enfants au moins, lui succède. Dans ce but, il l'initie petit à petit à la direction de sa maison, en lui confiant une partie de plus en plus importante de ses fonctions propres de chef d'entreprise. Il ne pourra le faire qu'en renonçant à la déduction dont il s'agit, car son fils participant à la direction générale de l'affaire devient, ipso facto, son associé au moins de fait ; on ne peut plus, alors, le considérer comme un salarié.

SECTION III.—**Situation de la femme**

§ 1er. — *Les différentes opinions concernant la déduction du salaire de la femme.*

Nous examinerons maintenant le cas de la femme employée dans l'entreprise de son mari. Nous aurons à répondre à la question suivante : est-ce que le mari doit, dans ce cas, être autorisé à déduire de son bénéfice le salaire qu'il verse à sa femme.

A cette question trois réponses ont été faites : la première déclare qu'il faut refuser la déduction ; la seconde admet cette déduction aux mêmes conditions que pour les enfants ; la troisième l'admet encore, mais en posant une condition supplémentaire concernant le régime matrimonial des intéressés.

a) Opinion hostile à la déduction du salaire de la femme employée de son mari.

M. Lecerclé, dans la thèse que nous avons déjà citée, se range au nombre des adversaires de la déduction du salaire de la femme employée de son mari (1). Notons qu'il admet sans difficulté cette déduction pour les enfants (2).

M. Lecercle commence par reconnaître que la femme mariée employée dans l'entreprise de son mari, n'a pas la qualité de commerçante. Elle ne peut pas non plus être considérée comme l'associée de son mari. Il reconnaît enfin que l'on pourrait invoquer en faveur de la déduction, la loi du 13 Juillet 1907 sur le libre salaire de la femme mariée (3).

Pour quelles raisons, M. Lecerclé, veut-il donc refuser toute déduction du salaire attribué à la femme ? Pour deux raisons : la première d'ordre théorique, la seconde d'ordre pratique.

---

(1) Marcel Lecerclé, op. cit., pp. 95-98.

(2) Marcel Lecerclé, op. cit., p. 98.

(3) Nous croyons, d'ailleurs, que sur ce dernier point il a tort.

En effet, la loi du 13 juillet 1907 ne s'applique que s'il y a « travail personnel » de la femme (art. 1er de la loi). Or, dans le cas présent, cette condition n'est cartainement pas remplie : « La femme qui aide son mari « dans l'exercice de sa profession est assimilée à celle qui travaille dans « son ménage et ne bénéficie pas de la loi. » Planiol, *Traité élémentaire de Droit Civil*, tome III, N° 1045, 4°).

La première raison serait l'impossibilité de concevoir entre le mari et la femme des relations d'employeur à employé. « L'identité d'efforts, la « poursuite commune d'un même résultat, ne sont-elles pas, quoi qu'on en dise, de l'essence même du « mariage ? » (1). Il y a entre le mari et la femme une telle communauté d'intérêts qu'on ne peut sérieusement soutenir que ce qui est attribué par le mari à sa femme est retiré au mari. En définitive, c'est toujours l'association matrimoniale qui profitera des mêmes sommes, qu'on les considère comme bénéfice pour le mari, ou comme salaire pour la femme. Et puis, peut-il y avoir un contrat de travail juridiquement valable entre le mari et la femme ? (2). Nous croyons avoir ainsi exposé l'argument dans toute sa force.

Le second argument invoqué par M. Lecerclé est d'ordre pratique.

D'après lui, admettre la déduction, serait ouvrir la porte à d'énormes abus. Il énumère ces abus et brosse un tableau extrêmement sombre de la situation qui en résulterait. Il déclare que tout commerçant s'empressera de profiter de l'autorisation pour soustraire une partie de ses bénéfices

---

(1) Marcel Lecerclé, op. cit., p. 96.

(2) Réfutons immédiatement un argument accessoire invoqué par M. Lecerclé. Voici ce qu'il dit textuellement (p. 96) : « Et la femme « mariée quoi qu'elle fasse, quelles que soient ses aptitudes au commerce « est-elle irrémédiablement condamnée à rester, au point de vue fiscal, « dans la situation subalterne d'une simple employée ». Comme c'est mal poser la question ! Si une jurisprudence constante interdit la Société entre époux, c'est pour des raisons qui n'ont rien de fiscal. Cette jurisprudence est d'ailleurs combattue par certains auteurs (Voir sur cette question, Thaller, op. cit., pp. 251-53). Elle est en tout cas obligée d'admettre, au moins, des sociétés de fait. S'il plaît donc au mari de faire participer sa femme à la direction de son affaire, d'en faire ainsi son associée, il n'y aura pas de déduction de salaire possible. Et cela quelle que soit la décision qui puisse intervenir par la suite sur la validité de la Société, au moins de fait, existant ainsi entre le mari et la femme.

à l'impôt cédulaire de 15 %. Jamais les contrôleurs ne suffiront à dépister les fraudes, à découvrir tous les cas où la femme, pour un travail inexistant, recevra un salaire de son mari. De plus, le mari commerçant bénéficiera ainsi, par une voie détournée, d'un abattement à la base que la loi refuse au bénéfice, mais qu'elle accorde, aux traitements et salaires (1). C'est, pour M. Lecerclé la ruine du système cédulaire.

Nous n'exagérons pas ; écoutez-le plutôt : « Injus-« fifiée en fait, préjudiciable au Trésor, la déduction « des appointements de la femme aboutirait donc, « en outre, à un déséquilibre complet du système « cédulaire ; elle accorderait indirectement à l'exploi-« tant ce que la loi lui a formellement refusé : le « retranchement à la base, d'un abattement entière-« ment exempt d'impôt » (2).

Que devons-nous penser de cette théorie ?

Nous croyons qu'elle doit être rejetée pour les raisons suivantes :

Qu'il y ait normalement, à l'intérieur de la famille identité foncière d'intérêts entre le mari et la femme, cela répond à la nature des choses, et c'est très heureux pour la stabilité des foyers. Mais cette considération ne doit pas entrer en ligne de compte lorsque nous étudions la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Rappelons encore que cet impôt atteint le bénéfice réalisé, c'est-à-dire le bénéfice brut, déduction faite des charges ? Tout revient à se demander si les sommes attribuées par le mari à sa femme travaillant dans son entreprise

(1) A noter que la thèse de M. Lecerclé est de 1922. Pour les petits commerçants, il y a actuellement un abattement à la base (Loi du 29 décembre 1929, art. 2).

(2) Marcel Lecerclé, op. cit., p. 97.

constituent une charge de cette entreprise. Nous croyons que oui. Il faut évidemment pour cela que la femme occupe véritablement la place d'un employé, qu'elle ne soit pas associée de fait de son mari.

Et cette situation n'est pas irréelle comme semble le penser M. Lecerclé. Il se peut très bien que le mari, doutant des capacités de sa femme, ou plus simplement jaloux de son autorité, ne la fasse participer en rien à la direction de son entreprise, ne lui confère pas le moins du monde la qualité d'associée. D'ailleurs, la jurisprudence le lui défend. Le mari continuera à diriger seul son affaire ; la femme travaillera sous sa direction. Il y a là vraiment une employée qui mérite un salaire ; ce salaire constituera une charge de l'entreprise à déduire du bénéfice imposable.

Il nous importe peu qu'en fait, les sommes ainsi versées à la femme contribuent à l'entretien du ménage et, par conséquent, profitent au mari. La manière dont sont utilisés les revenus une fois acquis n'intéresse pas le fisc, du moins en matière d'impôts directs (1). Rien ne doit donc empêcher la femme d'employer les revenus provenant de son travail comme bon lui semble. Et tout naturellement, elle les utilisera, en général, dans l'intérêt du ménage.

A un autre point de vue, nous n'apercevons aucune impossibilité à ce qu'intervienne entre le mari et la femme un contrat de travail valable. Point n'est besoin d'ailleurs, d'un contrat de travail en bonne et due forme. Le droit fiscal, très réaliste, s'en tient volontiers souvent, aux situations de fait. Dans le cas

(1) En matière d'impôt sur la consommation on peut et on doit même en tenir compte, en dégrevant les produits de première nécessité, en surimposant au contraire les produits de luxe. Mais c'est une considération étrangère au sujet que nous traitons.

présent, il suffira que la femme occupe réellement un emploi subalterne dans l'entreprise du mari.

Ce qui a trompé M. Lecerclé, c'est qu'il n'a pas distingué la famille de l'entreprise. Nous n'avons à envisager ici que la situation des personnes dans l'entreprise. Les rapports de famille ne nous intéressent pas en eux-mêmes ; mais seulement dans la mesure où ils peuvent influer sur cette situation.

La théorie de M. Lecerclé ne peut s'appuyer sur les principes régissant actuellement nos impôts cédulaires. Serait-il souhaitable, au moins, qu'une loi vienne interdire expressément, pour l'avenir, la déduction du salaire que la femme reçoit de son mari. Nous ne le croyons pas. Nous estimons au contraire qu'une telle mesure serait regrettable.

Cette communauté d'intérêts entre le mari et la femme, argument principal de M. Lecerclé est-elle toujours d'ailleurs aussi accentuée qu'il le prétend. Cela dépend au moins du régime matrimonial adopté.

Et quant à la crainte des fraudes elle est vraiment exagérée chez l'auteur que nous critiquons. Comme s'il suffisait au mari de déclarer qu'il alloue telle somme à sa femme à titre de salaire pour être quitte envers le fisc ! Il lui faut au contraire justifier, pour chaque cas, qu'il y a vraiment salaire. Et cela ne lui sera pas toujours facile.

b) Opinion admettant la déduction aux mêmes conditions que pour les enfants.

Pour le faire comprendre, il nous suffira d'exposer notre propre théorie. C'est la seconde annoncée, celle qui admet la déduction du salaire de la femme aux mêmes conditions que pour les enfants.

Pour que le mari puisse déduire de son bénéfice imposable le salaire qu'il attribue à sa femme, il faut qu'il s'agisse effectivement d'un salaire. Nous ne pouvons que répéter ici ce que nous avons dit pour les enfants. Aussi, serons-nous bref. Il faudra donc que la femme occupe réellement un emploi subalterne dans l'entreprise de son mari. Nous insistons sur le terme subalterne, car le fisc ne devra pas admettre la déduction si la femme participant à la direction de l'affaire doit être considérée comme l'associée de fait de son mari. Il faudra également que le salaire lui soit effectivement versé. Enfin ce salaire ne devra pas être exagéré ; ce qui se produirait s'il dépassait la rémunération d'un employé remplissant les mêmes fonctions que la femme, moyennant quoi nous éviterons facilement le « déséquilibre complet du système cédulaire » redouté par M. Lecerclé.

c) *Opinion intermédiaire prenant en considération le régime matrimonial des époux.*

Mais nous avons annoncé une troisième théorie concernant cette question de la déduction du salaire de la femme. Cette théorie qui prend en considération le régime matrimonial des époux, est une création relativement récente de l'Administration.

Comme l'Administration a varié sur cette question, nous nous permettrons de faire d'abord un court exposé historique.

Elle a commencé par refuser toute déduction du salaire de la femme. Ainsi, dans la réponse que nous avons déjà citée à une question posée le 28 janvier 1919 par M. Lerolle, le Ministre des Finances déclarait : (1) «...On ne peut considérer comme

(1) Question N° 26.450.

« constituant une charge effective pour un commerçant « les émoluments qu'il attribue à sa femme ou à ses « enfants mineurs qui vivent avec lui et n'ont pas « d'intérêts distincts des siens ».

Citons encore une réponse du 21 juillet 1920 : (1) « Conformément à la jurisprudence de la Commission « Supérieure (2), le salaire servi par un exploitant « à sa femme doit être compris dans le produit net « de l'entreprise ».

Mais quelques jours après cette dernière réponse, le 7 Août 1920, le Conseil d'Etat, dans un arrêt rendu en matière de contribution sur les bénéfices de guerre déclarait que « les sommes allouées à la femme et « à la fille d'un commerçant, non commerçantes « elles-mêmes, ont le caractère d'un véritable salaire « lorsque et dans la mesure où elles correspondent « à un travail réellement fourni par les bénéficiaires. « Dans ce cas, elles constituent une charge de l'entre- « prise de nature à être admise en déduction, dans « le calcul du produit net » (3).

---

(1) Question N° 4.371 posée par M. Bouteille.

(2) des bénéfices de guerre.

(3) *Revue des Bénéfices de guerre* 639).

Un autre arrêt, beaucoup plus récent, du 26 janvier 1929 (*Gazette du Palais*, 1929, p. 356) rendu également en matière d'impôt sur les bénéfices de guerre donne la même solution · « Considérant que les sommes « allouées par un commerçant à toute personne non associée employée « dans son entreprise, nonobstant les liens de parenté ou d'alliance qui « peuvent unir cette personne audit commerçant ont le caractère d'un « véritable salaire, lorsque et dans la mesure où elles correspondent à « un travail réellement fourni ; que dans ce cas, elles constituent une « charge de l'Entreprise à admettre en déduction dans le calcul du produit « net. »

Etant donné la généralité des termes employés, le raisonnement, s'il est exact, et c'est notre opinion, doit s'appliquer également en matière d'impôt sur le bénéfices industriels et commerciaux. C'est à tort, croyons-nous, que l'Administration a soutenu parfois la thèse contraire sur la portée de l'Arrêt du 7 août 1920.

(Cf. Rép. du Min. des Fin. à question posée par M. Jean Jade, *J O.* du 31 octobre 1928, p. 2494).

(Rép. du même jour à question posée par M. Auguste Masse *J O.* du 31 octobre 1928, p. 2494.

A la suite de cet arrêt, l'Administration a admis elle aussi, la déduction du salaire de la femme. Elle exigeait seulement les mêmes conditions que pour la déduction du salaire des enfants (1).

Nous n'indiquerons pas une fois de plus, ces conditions que nous venons de rappeler en exposant notre théorie. Nous croyons d'ailleurs, avec MM. Allix et Lecerclé (2) que l'Administration a admis la déduction du salaire de la femme avec très peu d'enthousiasme. Il nous semble qu'elle n'a jamais complètement abandonné sa première idée, à savoir qu'il est très difficile de concevoir entre le mari et la femme des rapports d'employeur à employé ; que la communauté d'intérêts existant entre eux en fait nécessairement des associés. C'est la thèse de M. Lecerclé que nous n'admettons pas pour les raisons exposées plus haut.

L'Administration n'en est pas restée là. Tout en continuant à admettre en principe la déduction, elle y a mis une nouvelle condition à savoir : que le régime matrimonial des époux soit un régime exclusif de communauté. C'est ici que nous rencontrons la troisième théorie annoncée, qui constitue une sorte de compromis entre les deux premières. On pourrait dire d'ailleurs avec autant de raison que c'est un retour partiel à la première théorie : celle qui refuse la déduction en se basant sur la communauté d'inté-

---

(1) Ex. rép. Min. des Fin. à quest. 21.206 posée par M. Inghels, le 25 Mars 1924.

(2) Allix et Lecerclé, op. cit., p. 358 : « L'Administration ne s'est « résignée que de mauvais gré à admettre cette thèse. Elle avait jusque là « considéré qu'entre le mari et la femme ne peuvent pas intervenir des « rapports d'employeur à employé, ou de salariant à salarié, qu'ils sont, en « fait véritablement associés par la communauté de leurs intérêts, qu'ils « vivent l'un et l'autre sur les bénéfices de l'exploitation et que l'émo- « lument attribué à la femme, même s'il est inscrit comme salaire dans « les écritures n'est qu'un emploi du bénéfice d'où il n'y a pas lieu de « le déduire. »

rêts existant entre le mari et la femme. La première décision en ce sens, fut une réponse du ministre des finances à une question de M. Henri Paté (1). Celui-ci avait demandé si la déduction du salaire de la femme était possible, lorsque le fonds de commerce exploité par le mari avait été acheté au nom du mari et de la femme, mariés sous le régime de communauté. Le ministre des finances a répondu que la déduction n'était pas possible : « dès lors que la femme, a-t-il déclaré, est copropriétaire du fonds exploité en « commun, elle ne peut être considérée comme « faisant partie du personnel salarié de l'entreprise ».

Ensuite, les réponses ministérielles ont étendu cette décision à tous les cas où, même sans être copropriétaire du fonds de commerce, la femme, par suite de son régime matrimonial, recueille une partie des bénéfices de l'exploitation. Et cela se produit dans tous les régimes de communauté, même réduite aux acquêts. Voici par exemple ce que déclarait le ministre des finances le 7 novembre 1928 dans une réponse à une question écrite : « Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels « et commerciaux, la rémunération du travail de la « femme ne peut être rangée parmi les charges déduc- « tibles que si, entre autres conditions, la femme « fait partie du personnel salarié de l'entreprise. « Cette situation n'est susceptible de lui être reconnue, « le cas échéant, que si le mari recueille en propre « la totalité des profits de l'exploitation, ce qui ne

(1) Réponse à question N° 13414, *J. O.* du 29 décembre 1927.

« peut se produire que lorsque les époux sont mariés « sous un régime exclusif de communauté ». (1).

Que penser de ce système nouveau ? Nous nous rangerons sur ce point à l'avis de M. Wahl qui s'exprime ainsi : (2) « On peut reprocher d'abord à ce « système d'être contraire, comme on l'a vu, à la « jurisprudence du Conseil d'Etat (3).

« On peut lui reprocher également de n'avoir « aucune base. Le fonds de commerce est exploité « par le mari. C'est lui qui est le chef d'entreprise. « C'est en son nom que l'impôt est établi. Vis-à-vis « du fisc, il est l'unique exploitant. Une fois recueillis, « les bénéfices du fonds de commerce appartiennent « pour partie à la femme ; ils n'en ont pas moins « été acquis par le mari. Soutiendra-ton que si, « par l'effet d'une convention, les bénéfices doivent, « pour partie, appartenir à un tiers, le salaire que « toucherait ce tiers comme employé dans l'entre- « prise n'est pas déductible ? En somme, c'est bien « par l'effet d'une convention, c'est-à-dire en vertu « du régime matrimonial adopté, que la femme « recueille une partie du bénéfice de l'exploitation ;

---

(1) Réponse du Ministre des Finances à une question N° 1234 posée le 7 juillet 1928, par M. Jovelet, Sénateur.

Voir également réponse du même jour à question N° 8887 posée le 19 juillet 1928 par M. Breteaux.

A noter que l'Instruction Administrative du 31 janvier 1928 (N° 23), fort brève sur cette question, admettait encore la déduction sans prendre en considération le régime matrimonial des époux : « Si la femme de « l'Exploitant fait partie du personnel salarié de l'entreprise, les émolu- « ments qui lui sont versés au même titre qu'aux autres employés peuvent « également rester compris dans les frais d'exploitation. »

(2) Albert Wahl. — *La déduction des salaires de la femme pour l'établissement des bénéfices commerciaux.* Article de la *Revue des Contributions*, 5e Année, N° 4. — Avril 1929.

(3) Cette jurisprudence est celle des Arrêts des 7 août 1920, 13 juillet 1923 et 26 janvier 1929 rendus en matière de Contribution sur les bénéfices de guerre. Nous avons déjà cité plus haut deux de ces arrêts (cf. *Supra* page 89).

« juridiquement, la situation est exactement la même « que s'il s'agissait d'un tiers, ayant à la fois droit « à une part des bénéfices, et à son salaire. ».

« Il est permis de supposer que si l'Administration « persiste dans son système, il ne sera pas accueilli « par les Tribunaux Administratifs ».

En somme, l'Administration, fait la confusion que nous avons reprochée à M. Lecerclé. Ce n'est pas une subtilité de distinguer le mari du commerçant, la famille de l'entreprise. L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne doit connaître que le chef d'entreprise. Peu importe que le mari et la femme mettent leurs intérêts en commun au sein de la famille; peu importe le régime matrimonial adopté.

L'association familiale, nous l'avons déjà dit, ne doit pas être prise en considération, lorsqu'il s'agit de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Nous n'aurions à nous occuper que d'une association professionnelle entre le mari et la femme, ayant un but commercial ou industriel. Le fisc doit seulement se demander si la femme est l'employée du mari, ou, au contraire, son associée. Pour répondre à cette question, il ne devrait pas s'arrêter au régime matrimonial adopté.

§ 2me. — *Jurisprudence récente.*

Cela étant, comment devons-nous interpréter l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 Juillet 1929, rendu, cette fois, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et dont voici l'un des considérants : « Considérant qu'en raison des conditions « dans lesquelles les époux P... exploitent leur bouche- « rie et de l'étroite communauté d'intérêts existant « entre eux, la somme que le sieur P... aurait allouée

« à titre de salaire à sa femme en rémunération du « travail par elle fourni dans l'exploitation de cette « boucherie ne saurait constituer une charge définie « de l'entreprise pouvant être inscrite avec précision « dans les dépenses d'exploitation et qu'en consé- « quence cette somme n'est pas susceptible d'être « déduite des bénéfices servant de base au calcul « de l'impôt sur les bénéfices industriels et commer- « ciaux... » (1).

Ce texte on le voit, ne fait aucune allusion au régime matrimonial des époux. Nous n'oserions pas soutenir, en effet, que « l'étroite communauté d'intérêts » en vertu de laquelle le Conseil de l'Etat refuse la déduction du salaire de la femme, se rencontrera seulement dans les régimes de communauté.

On doit considérer, vu l'imprécision des termes, que la formule est plus générale, qu'il s'agit de « l'étroite communauté d'intérêts » résultant du mariage, indépendamment du régime matrimonial choisi. Car l'arrêt ne vise pas non plus une société qui aurait été constituée entre les époux au mépris de la jurisprudence formelle ci-dessus rappelée (2).

Il doit donc s'agir du cas général du mari commerçant, aidé par sa femme dans l'exercice de sa profession.

L'arrêt va donc beaucoup plus loin que ne le faisait l'Administration lors qu'elle prenait en considération le régime matrimonial des époux, il rejoint la théorie absolue refusant dans tous les cas la déduction du salaire de la femme.

---

(1) Cf. Sirey, 1929 — 3 — 122 (et note).

(2) Cf. *Supra*, p. 84, note 2.

Pour les raisons données plus haut, nous estimons que le Conseil de l'Etat a tort d'adopter ici une solution différente de celle qu'il a donnée en matière de bénéfices de guerre (1).

---

(1) Qu'on nous permette d'indiquer ici une hypothèse plaisante imaginée par M. Jules Moch, Député, qui prit la parole au cours de la séance du 17 février 1930 (*J. O.* Déb. Parlementaires, Ch. des Députés, séance du 17 février 1930. *J. O.* du 18, page 784). Cette hypothèse montre bien les conséquences absurdes auxquelles on aboutit en refusant toute déduction du salaire de la femme mariée travaillant dans l'entreprise de son mari :

« J'imagine, a dit M. Moch, que se trouvent face à face dans la même « rue, les boutiques d'un épicier et d'un crémier. Ces commerçants n'ont « pas le droit, d'après le texte que propose Monsieur le Ministre des « Finances, de déduire une somme quelconque pour le salaire de leur « femme.

« Je pose à M. le Ministre des Finances la question suivante : le crémier « a-t-il le droit d'envoyer sa femme tenir les comptes de l'épicier pendant « que l'épicier chargera sa femme de vendre des produits chez le crémier ? « (très bien, très bien).

« Si oui, chacun d'eux pourra déduire le traitement de la femme de « son voisin, salariée chez lui. »

Nous arrivons ainsi à une absurdité manifeste ! »

Voici également sur cette question le texte d'un arrêté du 4 novembre 1929 du Conseil de Préfecture interdépartemental de Meurthe-et-Moselle, Meuse et Vosges qui expose avec netteté la thèse que nous défendons.

« Considérant que la dame X... travaille effectivement dans la maison de commerce tenue par son mari, qu'elle y occupe et tient la place d'un employé, que ce fait n'est d'ailleurs pas contesté par l'administration, à qui incomberait, si elle entendait le dénier, d'administrer la preuve contraire et d'établir que le salaire ainsi versé à la femme est un salaire fictif qui doit être réintégré dans le bénéfice net ;

« Considérant que refuser, dans l'état de l'instruction, d'admettre dans les frais généraux de l'entreprise le salaire versé à la femme revient à ajouter à la loi ; que celle-ci a en effet entendu les termes, « employés, ouvriers, auxiliaires » aussi bien que les termes « traitements, salaires et rétributions » dans leur sens général et sans rechercher s'il y avait un lien quelconque de parenté ou d'alliance entre employeur et employé, et s'il y avait une communauté d'intérêts entre le premier et le second ;

« Considérant que, s'il peut, avec quelque raison, répugner de ranger la femme parmi les salariés de son mari, il semble normal, au contraire, de voir en elle, quand il y a de sa part travail effectif, aide réelle et constante, une collaboratrice et une auxiliaire du mari, — qu'il est non moins normal et moral d'admettre que toute collaboration ou aide mérite rétribution, et qu'ainsi se trouve légitimée la rétribution versée à la femme, peu importe le terme sous lequel cette dépense ait été passée en écritures, dès l'instant qu'elle constitue une charge réelle de l'exploi-

tation, qui eût dû, à défaut du concours apporté par la femme, être versée à un autre employé, ouvrier ou aide indispensable à la marche de l'exploitation — que cette charge se trouve, par suite, être suffisamment justifiée.

Que soutenir une théorie contraire revient à faire à la femme, sans motif valable, une situation moins favorisée que celle faite tant à l'administrateur-Directeur d'une société qu'au personnel salarié d'une entreprise admis à participer aux bénéfices — fait, en outre, consciemment ou non, à la femme légitime une situation humiliante et vexatoire — en refusant à celle-ci le droit de recevoir un salaire de son mari pour son travail effectif dans l'entreprise, alors que la concubine pourra recevoir un salaire de son concubin pour l'aide qu'elle apporte à ce dernier dans son exploitation ;

« Qu'une telle théorie peut, en outre, avoir l'inconvénient ou de faire préférer par la femme l'oisiveté, ou de l'inciter à chercher du travail ailleurs que chez elle, où cependant sa place et sa collaboration paraissent toutes désignées ; qu'elle est néfaste dans les circonstances économiques actuelles, où en présence de la rareté et de la cherté de la main-d'œuvre, on ne peut que désirer voir toutes les énergies contribuer dans la plus large mesure possible à la production nationale ;

« Considérant, en effet, au point de vue juridique qu'il résulte du rapprochement des articles 220 du Code civil et 5 du Code de Commerce que la femme n'est pas réputée marchande publique si elle ne fait que détailler les marchandises du commerce de son mari, mais seulement quand elle fait un commerce séparé ; qu'aux termes d'un arrêt de la Cour de Cassation du 1er mai 1920, la femme, quelque part qu'elle prenne au commerce de son mari, ne peut-être pour cela réputée marchande publique ; qu'elle n'est marchande publique qu'autant qu'elle fait un commerce séparé ; — que s'il a été jugé que la femme d'un commerçant, qui fait habituellement les achats de marchandises nécessaires au commerce de son mari, peut être justiciable du tribunal de commerce, à raison de ses opérations comme faisant le commerce avec son mari (Cassation 5 mai 1857), l'administration ne soutient pas, d'autre part, que la femme ait fait acte de commerçant en signant de son nom et non par procuration du mari, des effets de commerce, ou en concluant des marchés ; que la femme d'un commerçant, même mariée sous le régime de la communauté ne peut être considérée comme associée et n'est pas réputée commerçante ; que, si les bénéfices sont acquis pour moitié à la femme, c'est au titre de revenus de la communauté et parce que commune en biens (et cela qu'elle aide ou non son mari dans le commerce), et non parce que commerçante et associée ;

« Considérant, donc, que les sommes allouées à la femme d'un commerçant, non commerçante elle-même, ont le caractère d'un véritable salaire ou mieux d'une véritable rétribution déductible, lorsque et dans la mesure où elles correspondent à un travail réellement fourni par le bénéficiaire ; que dans ce cas elles constituent une charge de l'entreprise suffisamment définie, moralement, économiquement et juridiquement, pour pouvoir être inscrite dans les dépenses d'exploitation et être déduite des bénéfices servant de base au calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux conformément aux dispositions ci-dessus rappelées de l'article 1er du décret du 17 janvier 1917, modifié par le décret du 15 décembre 1917. »

§ 3me. — *Loi du* 31 *Mars* 1930, *art.* 8.

Pour comble de malheur, nos législateurs semblent avoir éprouvé le besoin de compliquer encore la question. En effet, la Chambre des Députés, dans sa séance du 6 Mars 1930, a adopté sans débat un texte ainsi conçu : « L'article 15 des lois codifiées relatives « aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le « revenu (décret du 15 Octobre 1926) est complété « par la disposition suivante :

« Lorsque le bénéfice n'excède pas 20.000 francs, le « montant de l'impôt est réduit de 20 p. 100 pour le « chef d'entreprise dont le conjoint travaille exclusi- « vement avec lui » (1). Ce texte, voté également « sans débat par le Sénat, est devenu l'article 8 de la « loi du 31 Mars 1930. »

On se rappelle peut-être que c'est sur ce texte dont le ministre des finances avait demandé la disjonction que le premier ministère Tardieu a été mis en minorité le 17 Février 1930. Nous avons déjà dit plus haut (2) que nous estimions inutile un texte de loi sur la question du salaire de la femme employée dans l'entreprise de son mari. Si, pour couper court à toutes les discussions on voulait absolument un texte de loi nous sommes d'avis qu'aurait dû être adopté, celui qui fut proposé d'abord à la commission des finances et dont M. Jean Locquin, député, rappelait les termes à la séance du 17 Février 1930 (3).

« Quel que soit le régime matrimonial sous lequel « se trouvent les deux conjoints, le chef de famille, « commerçant qui occupe sa femme dans les mêmes

---

(1) *J. O.*. du 7 mars 1930, Déb. parlem., Ch. des Députés, p. 888.

(2) Cf. *Supra* p. 87.

(3) *J. O.* du 18 février 1930, p. 788).

« conditions qu'une employée salariée, pourra compter « dans ses frais généraux une somme égale au montant « du salaire normal qui serait dû à une employée « de même catégorie pour effectuer le même travail « ou assurer le même service ».

Quant à l'article 8 de la loi du 31 Mars 1930, nous lui trouvons un vice essentiel : la déduction autorisée n'est aucunement proportionnée à l'importance du travail accompli par la femme, elle est calculée en fonction du bénéfice réalisé par le mari, plus exactement, il ne s'agit même plus d'une déduction à titre de salaire, mais seulement d'une réduction de l'impôt dû par le commerçant.

Il est vrai que l'auteur de l'article 8, M. Joseph Denais a déclaré (1) que cette proportionnalité avec l'importance du travail était, sinon impossible, du moins très difficile à établir, et amenait l'inquisition chez les particuliers. Certes l'inconvénient existait, mais croit-on que l'article 8 l'évitera entièrerement. A moins de s'en rapporter complètement à l'affirmation des intéressés il faudra bien que l'administration contrôle, au moins, s'il est exact que la femme travaille exclusivement avec son mari.

De plus, comme le texte n'exige qu'une condition que l'intéressé ne travaille pas en dehors de l'entreprise de son conjoint, il suffit d'un travail de quelques heures par semaine pour que la réduction d'impôt soit accordée. Que la femme travaille deux heures ou toute la journée avec son mari, le même dégrèvement sera obtenu. Ce sera le règne de l'inégalité la plus flagrante.

D'autre part, lorsque le chef d'entreprise réalisera un bénéfice supérieur à 20.000 francs. il n'aura droit

(1) *J. O.* du 18 février 1930. Déb. Parlem. Ch. des Députés, p. 786.

à aucune réduction d'impôt, ni, par conséquent, à aucune déduction du salaire de sa femme. Il faut remarquer, en effet, que l'article 8 a été admis par la Commission des Finances en remplacement du texte général rappelé par M. Locquin. Ou cette substitution de textes ne signifie rien, ou elle équivaut à l'abandon du principe que nous soutenons : à savoir que la déduction du salaire de la femme travaillant dans l'entreprise de son mari doit être admise aux mêmes conditions que pour les enfants.

L'Administration ne manquera pas de s'armer de l'article 8 pour refuser, d'une manière générale, toute déduction du salaire de la femme ; cet article admettant seulement une réduction de l'impôt lorsque certaines conditions seront réunies. C'est donc la ruine du principe que nous désirons voir triompher. Il est assez piquant de constater que M. Joseph Denais et les autres membres de la Commission des finances qui l'ont suivi et qui tous étaient au fond partisans de notre théorie aient proposé ou accepté un texte qui en constitue l'acte de décès.

§ 4me. — *Situation de la femme employée dans la société de son mari.*

Pour être complet, nous devons examiner aussi la situation de la femme employée d'une Société dans laquelle son mari est associé. Seuls les cas des Sociétés de personnes et de la Société à responsabilité limitée sont intéressants à ce point de vue. En ce qui concerne, en effet, les sociétés de capitaux, il est toujours loisible à un associé, à plus forte raison à la femme d'un associé, d'être employé de la société et de recevoir un salaire à ce titre ; salaire que l'on

pourra incontestablement déduire du bénéfice imposable. Mais nous verrons qu'il n'en va pas de même lorsqu'il s'agit des Sociétés de personnes.

C'est ainsi que, par exemple, dans la Société en nom collectif, les associés ne peuvent pas se voir attribuer un salaire déductible du bénéfice imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Mais, quel sera le sort de la femme d'un de ces associés employée elle-même dans l'entreprise ? On n'a jamais contesté, croyons-nous, que, dans ce cas, ce qui est attribué à la femme constitue un salaire déductible du bénéfice imposable.

Il faut d'ailleurs qu'elle ne soit pas elle aussi, associée ; auquel cas, elle subirait le sort de son mari, c'est-à-dire verrait sa rémunération figurer pour le tout au bénéfice imposable à 15 %. Mais hormis ce cas de la femme coassociée de son mari, le lien de subordination qui est essentiel pour que la femme puisse être considérée comme employée de l'entreprise ne fait pas de doute. Elle est l'employée de la société, non de son mari. Il faut, bien entendu, pour qu'il y ait alors déduction du salaire de la femme, que les conditions générales déjà énumérées soient remplies : salaire effectivement versé, en proportion avec le travail fourni.

L'Administration n'a jamais élevé de difficultés à ce sujet. Elle a toujours autorisé la déduction du salaire de la femme dans ce cas (1). Elle n'a, d'ailleurs, jamais exigé ici, pour autoriser cette déduction que les époux soient mariés sous un régime exclusif

---

(1) Cf. Par ex. rép. min. fin. à question N° 21.206 posée à la Chambre des Députés le 25 mars 1924.

En ce qui concerne les bénéfices de guerre, même solution (Cf. Arrêt du Conseil d'Etat du 30 mai 1919 S. — 22-3-46).

de communauté. Citons, pour terminer, une réponse ministérielle très significative (1).

Il s'agit d'une société à responsabilité limitée, dans laquelle les trois gérants possèdent la totalité du capital, ce qui les empêche depuis la loi du 31 décembre 1928, de s'attribuer à eux-mêmes, un salaire déductible du bénéfice imposable. De plus, ces trois gérants ont tous trois leur femme employée dans l'entreprise. Enfin, leur régime matrimonial, est le régime de communauté. Dans ces conditions, déclare la réponse ministérielle, les appointement versés aux femmes des gérants « peuvent être compris dans « les charges de l'exploitation pour la détermination « des bases de l'impôt cédulaire dû par la société ».

---

(1) Rép. min. fin. à question N° 4024 (*J. O.* du 13 juillet 1929) posée par M. Hérard.

TROISIÈME PARTIE

LA QUESTION DE LA DÉDUCTION DES SALAIRES DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES

Ou étude des difficultés tenant à la constitution juridique de l'entreprise

AVANT-PROPOS

Notre étude ne serait pas complète si nous nous en tenions aux questions déjà examinées. Nous n'avons guère envisagé jusqu'ici, que le commerçant individu. Il est temps de nous tourner maintenant vers les sociétés commerciales et d'y rechercher les problèmes qui se rapportent à notre sujet.

Autrement dit, nous allons examiner les difficultés tenant à la constitution juridique de l'entreprise.

Nous n'avons, certes pas, à faire table rase de ce qui a été dit dans les deux premières parties. Car le problème de la déduction des salaires y a été envisagé sous son aspect général. Ici encore, les salaires et tous les compléments qui s'y ajoutent, attribués au personnel, sont déductibles du bénéfice imposable, comme constituant une charge de l'entreprise.

De même, nous verrons que ce qui a été dit du commerçant individu s'applique *mutatis mutandis*, aux associés en nom.

Enfin, en ce qui concerne les membres de la famille d'un associé, qui travaillent dans sa société, nous ferons simplement remarquer que ces personnes sont employées de la société et non pas de l'associé. Elles ont donc certainement la qualité de salariées et la rémunération de leur travail est une charge de l'entreprise déductible du bénéfice imposable (1), à condition, évidemment, qu'elles ne soient pas elles-mêmes associées. Nous croyons inutile de nous étendre sur ce point.

Voici maintenant les problèmes que nous aurons à examiner dans cette troisième partie. Nous verrons d'abord la situation des associés gérants dans les sociétés de personnes et les sociétés en commandite par actions. Un second chapitre sera consacré aux administrateurs et directeurs des sociétés anonymes. En troisième lieu, nous nous occuperons des gérants des sociétés à responsabilité limitée. Enfin, nous nous arrêterons un instant aux associés salariés des sociétés coopératives de production.

---

(1) Nous avons déjà examiné cette question à propos de la femme travaillant dans une société où son mari est associé.

(Cf. *Supra*, pp. 99-101).

CHAPITRE Ier

LA SITUATION DES ASSOCIÉS-GÉRANTS DANS LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES ET LES SOCIÉTÉS EN COMMANDITE PAR ACTIONS

Ce chapitre comportera deux parties. Dans une première partie nous examinerons la situation des associés dans les sociétés en nom collectif ; dans la seconde partie nous nous occuperons des gérants des sociétés en commandite simple et par action.

SECTION I

Membres des sociétés en nom collectif (assimilés au commerçant individu)

Il y a peu de chose à dire en ce qui concerne les membres des sociétés en nom collectif. Au point de vue de la déduction du salaire, il n'y a qu'une voix pour leur appliquer la même solution qu'au commerçant individu. On n'admet pas qu'ils puissent s'attribuer un salaire qui serait déduit du bénéfice réalisé par leur société et ne serait imposable qu'à l'impôt sur les traitements et salaires.

L'Instruction Administrative du 30 Mars 1918 à laquelle nous revenons volontiers est très nette sur ce point. Elle rappelle d'abord, dans le passage

cité plus haut (1) au sujet du commerçant individu, que la cédule des bénéfices industriels et commerciaux est une cédule atteignant des revenus mixtes et qu'en conséquence il ne saurait s'agir pour le commerçant de déduire de son bénéfice imposable la rémunération de son travail personnel. Puis, immédiatement après, elle déclare que le même principe est applicable aux associés gérants des sociétés de personnes (2).

La jurisprudence est également très nette en ce sens. Voici ce que déclarait le Conseil d'Etat en matière de contribution sur les bénéfices de guerre : « Le travail d'un associé en nom collectif, directement « intéressé à la prospérité de l'entreprise à laquelle « par la nature même du contrat de société, il doit « apporter son travail personnel, ne peut être rému- « néré que par les bénéfices mêmes de la société (3). « Les statuts, déclare ce même arrêt, ne peuvent éviter cette conséquence en prévoyant des appointements fixes pour les associés.

Nous citerons encore un autre arrêt du Conseil d'Etat, rendu cette fois en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (4). Il s'agissait

---

(1) Cf. *Supra*, p. 63-64.

(2) Voici le texte dont il s'agit (Instr. adm. 30 mars 1918, N° 12) : « ....Ce principe, posé pour un contribuable exploitant seul une entre- « prise, trouve encore son application lorsque plusieurs contribuables « exercent une profession en société (société en nom collectif, en com- « mandite simple, ou par actions) : les intérêts des apports des associés « gérants ou commanditaires), de même que les appointements qui peu- « vent leur être alloués en vertu du pacte social, doivent rester compris « dans le bénéfice servant de base à l'impôt dû par la société.... »

On voit que l'Inst. administrative donne la même solution pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite. Mais, pour le moment, seule la société en nom collectif nous intéresse.

(3) Arrêt du 18 Février 1921. — N° 67.459.

(4) Arrêt du 18 décembre 1925. — R. I. — 1. — 745.

d'une société de copropriétaires d'un navire : « Consi-
« dérant, affirme cet arrêt, — que le bénéfice net
« envisagé sur l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917
« doit s'entendre de l'ensemble des profits que le
« contribuable retire de l'exercice de sa profession ;
« que le travail de l'associé, co-propriétaire d'un
« navire, qui est armateur gérant, directement inté-
« ressé à la prospérité de l'exploitation est rémunéré
« par le bénéfice net, et que les émoluments qu'il
« s'attribue ne peuvent être regardés comme consti-
« tuant une charge effective de l'entreprise ; qu'il
« résulte de ce qui précède que c'est à tort que le
« Conseil de Préfecture a décidé que les appointe-
« ments du sieur X... ne devraient pas être réintégrés
« dans les bénéfices sociaux réalisés ».

Nous n'avons presque rien à ajouter à des textes aussi décisifs. Les associés en nom dans les sociétés en nom collectif sont des commerçants exerçant leur profession à plusieurs. Mais à part cette mise en commun d'efforts et de capitaux appliqués à la poursuite d'un même but, rien ne distingue, à notre point de vue, leur situation de celle du commerçant individu. Il n'y a pas ici, comme dans les sociétés en commandite, deux catégories d associés aux intérêts et aux fonctions distincts. La société elle-même est ici très effacée, la personnalité des associés est, au contraire, très accentuée. Ces associés ont à rémunérer à la fois leurs capitaux et leur travail. Il s'agit donc encore ici à coup sûr d'un revenu mixte comme dans le cas du commerçant individu.

Cet effacement de la société est tel que l'imposition du bénéfice est fractionnée, répartie entre les associés dans la proportion de leurs intérêts. L'impôt sur les

bénéfices industriels et commerciaux est établi au nom de chacun des associés (1).

Ne conviendrait-il pas, cependant de distinguer deux catégories de sociétés en nom collectif : d'une part, celles où tous les associés travaillent ; d'autre part, celles où quelques-uns seulement des associés assurent la marche de l'affaire, les autres associés n'apportant que leurs capitaux. Dans le second cas, ne serait-il pas juste de déduire du bénéfice imposable la rémunération du travail du ou des associés gérants.

Pour notre part, nous préférons, même alors, prendre cette rémunération spéciale de l'associé-gérant sur le bénéfice imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Nous ne voyons dan l'associé-gérant qu'un commerçant qui n'a aucun droit à être mieux traité que le commerçant individu. On dira peut-être que l'associé-gérant est l'employé de sa société. Nous croyons que cette opinion est inexacte. Les associés en nom, gérants ou non, responsables personnellement, solidairement et indéfiniment des engagements sociaux, sont trop étroitement liés à leur société pour pouvoir en être considérés comme les employés.

---

(1) Loi du 30 juin 1923, Art. 11 (Textes codifiés de l'impôt sur les revenus, art. 14). Cette loi avait d'ailleurs simplement pour objet de permettre la déduction des charges de famille sur la part des bénéfices revenant à chaque associé. Cf. Allix et Lecerclé, op. cit., Tome I, pp. 420-421.

C'est pourquoi, sans doute, le texte ajoute : « Les impositions ainsi « comprises dans les rôles au nom des associés, n'en restent pas moins « des dettes sociales. »

SECTION II

Situation des gérants des sociétés en commandite simple et par actions

Nous pouvons maintenant examiner le cas plus complexe des gérants des sociétés en commandite simple et par actions. Nous verrons en même temps les problèmes qui se posent au sujet de la déduction des salaires dans ces deux formes de sociétés. Ici, en effet, la distinction entre la société en commandite par actions, société de capitaux, et la société en commandite simple, société de personnes, n'a pas d'intérêt. Car nous allons nous occuper presque exclusivement du commandité gérant. Or, il est bon de rappeler au début de cette étude, un principe fondamental : le commandité, aussi bien dans la société en commandite par actions que dans la société en commandite simple, n'est juridiquement qu'un associé en nom.

Nous tirerons les conséquences de ce principe incontestable.

§. 1er. — *Cas non douteux : a) gérants non associés.*

Ceci étant dit, éliminons d'abord deux cas non douteux : celui du gérant non associé et celui du commanditaire occupant un emploi subalterne dans sa propre société.

Le gérant non associé (1) verra certainement ses diverses rémunérations atteintes par l'impôt sur les

(1) Ce cas peut se présenter également dans les sociétés en nom clolectif et doit y recevoir la même solution.

traitements et salaires et soustraites à notre cédule des bénéfices industriels et commerciaux Peu importe que ce gérant non associé soit lié à la société par un contrat de mandat et non un contrat de louage de services (1). L'essentiel est qu'il ne soit pas associé.

Pour la partie fixe du traitement, la solution que nous donnons ne fait aucun doute. Pour les tantièmes. qui peuvent s'y ajouter et même constituer toute la rémunération nous déciderons de même. La situation est, en effet, exactement celle du salarié participant aux bénéfices. On ne peut pas parler de répartition de bénéfices entre associés puisqu'il s'agit d'un non-associé ; on ne peut pas parler non plus d'emploi du bénéfice, car il n'est pas loisible aux associés de se soustraire à leurs engagements envers ce gérant étranger. C'est donc incontestablement une charge de l'entreprise.

L'Administration l'entend bien ainsi. Citons seulement une réponse ministérielle (2) : « Si, au contraire, « le gérant, n'est qu'un simple employé, les allocations « qui lui sont attribuées, sous quelque forme que ce « soit, doivent être exclues, en tant que charge de « l'entreprise, des bases de l'impôt sur les bénéfices « industriels et commerciaux, mais alors l'intéressé « est lui-même passible de l'impôt sur les traitements « et salaires à raison du montant net des rétributions « de toute nature dont il bénéficie. ».

A fortiori, n'est-il pas question de donner une solution différente pour le fondé de pouvoirs d'un associé gérant. Ce fondé de pouvoirs exercera, par délégation, une partie des fonctions du gérant prin-

---

(1) Cf. Thaller, op. cit., p. 280.

(2) Réponse Ministre des Finances à une question posée à la Chambre des Députés le 22 Février 1918 par M. Viellard.

cipal. C'est simplement un employé supérieur ; on ne peut le traiter moins bien que le gérant mandataire.

b) Commanditaires occupant un emploi subalterne dans leur propre société.

Quelle est maintenant la situation du commanditaire occupant un emploi subalterne dans sa propre société ? On sait qu'un des grands principes régissant les sociétés en commandite est la défense d'immixtion du commanditaire. En deux mots, cela signifie que le commanditaire ne peut pas être le gérant de sa société. Mais on l'autorise à tenir un emploi subalterne pour lequel il est engagé par un contrat de louage de services (1).

La rémunération qu'il reçoit à ce titre doit certainement être considérée comme une charge sociale. C'est en effet, incontestablement la rémunération d'un travail salarié. L'Administration ne l'a jamais nié (2). Le commanditaire réunit alors en sa personne, les deux qualités d'associé et de salarié. Il nous suffit que l'on puisse bien distinguer ces deux fonctions. Le fisc sera en droit de rechercher si l'emploi est effectivement tenu, si la rémunération n'est pas exagérée. Il faut, en d'autres termes, que l'on trouve réunis les caractères d'un véritable salaire (3).

§ 2me. — *Cas des commandités-gérants*

Pour le commandité-gérant, la question est moins facile à résoudre. Ce commandité qui donne son temps

(1) Thaller, op. cit. p. 286 :« Il [le commanditaire] peut occuper « dans la société un poste subalterne de commis, de directeur de travaux, « le liant à la commandite par un louage de services, avec une rétribution « s'il y a lieu. » La question ne nous intéresse évidemment que s'il est rétribué.

(2) Cf. Réponse ministérielle N° 6952 à une question posée au Sénat, le 5 juin 1925, par M. Labrousse.

(3) Ces points ont déjà été examinés à propos du salaire des membres de la famille de l'exploitant travaillant avec lui. Cf. *Supra*, page 58).

aux affaires sociales est un mandataire des associés. Bien que de sa nature le mandat soit gratuit, le commandité-gérant sera presque toujours rémunéré. Cette rémunération se présente sous différentes formes.

Le commandité-gérant reçoit tantôt un traitement fixe, tantôt une part déterminée des bénéfices, tantôt enfin les deux à la fois. C'est le sort de ces différentes rétributions, au point de vue de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui nous intéresse.

a) Opinion réclamant la déduction d'un salaire pour les commandités gérants.

A ce sujet, voici comment s'exprime M. Thaller (1) : « Cette rémunération peut se composer d'élé-« ments multiples : 1° Son apport d'industrie « [apport du commandité-gérant] lui vaut un tan-« tième déterminé dans les bénéfices ; 2° Il peut se « faire allouer en outre un traitement fixe, payable « sur les frais généraux, même dans les années de « pertes....

« Il n'y a point de contradiction dans ce cumul. La « règle qui oblige l'associé à contribuer aux pertes « est respectée. Le gérant fait de son travail deux « parts. Il s'engage par un louage de services, avec « un premier appointement à forfait. Mais il évalue « son industrie plus cher ; c'est pour le surplus de « son travail qu'il est associé et qu'il court le risque ».

On voit que M. Thaller admet de faire figurer dans les frais généraux de l'entreprise le traitement

(1) Thaller, op. cit., p. 280.

fixe alloué au commandité gérant. De plus, toujours d'après cet auteur, le commandité qui reçoit ce traitement fixe doit être considéré comme lié à la société par un contrat de louage de services. La conclusion en ce qui nous concerne, le lecteur l'a déjà tirée : puisqu'il y a louage de services et traitement à passer par frais généraux, cette rémunération fixe doit échapper à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, car elle constitue une charge de l'entreprise. Nous ne pouvons admettre, sur ce point, l'opinion de M. Thaller. Nous dirons pourquoi tout à l'heure.

M. Thaller n'est pas le seul à réclamer un traitement de faveur pour les rémunérations du commandité-gérant. C'est ainsi que nous trouvons des idées analogues exposées par M. Zévaco dans sa thèse (1). Tout en reconnaissant, comme nous le verrons plus loin, que l'Administration déclare imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux toute rémunér tion du commandité-gérant, aussi bien sous forme fixe que sous forme de tan ièmes, il stime qu'il y à là une solution regrettable.

D'après lui, ce n'est pas à la situation juridique du commandité qu'il faut s'arrêter, mais bien plutôt à sa situation de fait. En réalité, si le commandité n'apporte que son travail ou presque, à la société, le capital provenant par ailleurs d'un gros commanditaire, il est, jusqu'à un certain point, l'employé des commanditaires, donc de la société.

M. Zévaco n'énonce pas clairement cette proposition ; mais nous croyons qu'elle ressort de son argumentation. Au lecteur d'en juger (2) : « A mesure

(1) Zévaco. — *La notion du bénéfice imposable en matière d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux.* Thèse, Paris 1922 (pp. 49-52).

(2) Zévaco. — Op.cit., p. 50.

« que l'on s'éloigne de l'exploitation de l'entreprise « par un seul individu pour rejoindre l'entreprise « à forme anonyme, on est contraint de reconnaître, « que de plus en plus le travail de direction affecte « un aspect de louage de services. La disproportion « entre les bénéfices réalisés et les sommes perçues « par ceux qui sont les plus gros artisans du résultat, « écarte l'idée de distribution des bénéfices au sens « strict du mot ».

Pour cette raison, M. Zévaco demande que l'on puisse déduire du bénéfice imposable les traitements et tantièmes attribués au commandité-gérant, pour autant que ces rémunérations correspondent à un travail réellement fourni.

Dans sa conclusion, il reprend la même idée : « Si nous sommes entrés dans cette voie [de la dé- « duction] pour le gérant de la société en comman- « dite, c'est que sa situation nous paraît à beaucoup « d'égards assimilable à celle des directeurs des « sociétés anonymes : à l'inconvénient particulier « de faire fonctionner l'exploitation pour n'en tirer « qu'un profit minime, la loi peut accorder la faveur « de ne frapper ces sommes que modérément comme « tous les revenus du travail » (1).

b) Décisions de l'Administration et de la Jurisprudence.

Voyons maintenant ce que décident l'Administration et la Jurisprudence.

La Commission Supérieure des Bénéfices de guerre que nous rencontrons à chaque étape de notre étude,

(1) Zévaco, op. cit., pp. 51-52.

avait admis que soient déduits du bénéfice imposable, les tantièmes alloués aux associés gérants, à condition que la part du bénéfice ainsi distribuée fut peu importante par rapport au bénéfice total. C'est, du moins, la solution donnée, par exemple, par une décision en date du 22 juin 1917 : « Considérant « — déclare cette décision — que ces prélèvements « sont indépendants des attributions réservées aux « gérants dans la répartition des bénéfices en leur « qualité d'associés en nom dans l'entreprise et qu'en « l'espèce les allocations qui atteignent un taux de « 20 % peuvent être considérées comme constituant « à leur profit, un supplément de rémunération » (1). Donc, le principal, c'est-à-dire le traitement fixe dont le tantième n'est que le supplément est, dans tous les cas, pour la Commission Supérieure, à déduire du bénéfice imposable. Remarquons que la Commission supérieure a pris ici le même critérium que pour les cas de participation aux bénéfices du personnel (2). Cette participation du gérant, distincte de sa participation comme associé, ne doit pas absorber une portion trop grande du bénéfice total ; sinon elle sera considérée comme disproportionnée avec le travail fourni, et donc comme une distribution de bénéfices.

Actuellement, au contraire, l'Administration refuse de laisser déduire du bénéfice imposable la rémunération fixe ou basée sur les bénéfices du commandité-gérant. Nous avons déjà cité le texte de l'Instruction Administrative du 30 Mars 1918 mettant absolument sur le même pied les commandités, gérants ou non, et les membres des sociétés en nom collectif (3).

---

(1) *Recueil officiel des décisions de la C. sup. Bén. de guerre*, N° 67.
(2) Cf. *Supra*, p. p. 30-32.
(3) Cf. *Supra* p. 106, note 2.

Voici maintenant une réponse du ministre des Finances qui n'est pas moins nette sur ce point : « Les rétributions allouées au gérant d'une société « en commandite par actions sont susceptibles d'être « atteintes, suivant le cas, soit par l'impôt sur les « bénéfices industriels et commerciaux, soit par l'im- « pôt sur les traitements et salaires, mais elles ne « peuvent, en toute hypothèse, être soumises à la fois « à ces deux impôts. Si le gérant est un associé com- « mandité, les rétributions qui lui sont allouées, « tant à titre de traitement fixe qu'à titre de tan- « tièmes, doivent être considérées comme un élément « du bénéfice net de la société et sont, en conséquence, « soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels « et commerciaux au nom de cette société (1).

c) *Conclusion : il convient d'assimiler les commandités-gérants aux membres des sociétés en nom collectif.*

Nous considérons ces dernières décisions de l'Administration comme seules d'accord avec les principes les plus certains du droit Commercial. Nous croyons que ces principes rendent impossible toute déduction d'un salaire pour la commandité gérant, sans distinguer la société en commandite simple de la société en commandite par actions.

Il ne s'agit certes pas d'interdire une rémunération spéciale pour ce travail des associés-gérants. Mais cette rémunération devra être imposée pour le tout

(1) Réponse du Ministre des Finances à une question (N° 20732) posée à la Chambre des Députés, le 22 février 1918 par M. Viellard (*J. O.* 30 mars 1918, p. 979).

Dans la deuxième partie de sa réponse, le Ministre des Finances donne la solution inverse (déjà vue, cf. p. 110, pour le cas du gérant non associé.

Cf. également réponse du Ministre des Finances, à question N° 1136 posée à la Chambre des Députés, le 4 novembre 1924, par M. Madelin.

à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ; car ce ne peut être qu'une fraction du bénéfice.

En effet, nous ne pouvons distinguer dans le commandité-gérant, comme le fait M. Thaller, l'associé apporteur d'industrie, et le salarié, lié à sa propre société par un contrat de louage de services. Juridiquement, et nous insistons sur ce point, le commandité gérant ou non, n'est qu'un associé en nom. Lui aussi fait corps avec la Société. Ses rapports avec elle sont si étroits qu'il n'y a plus possibilité d'un contrat spécial de louage de services. Il est personnellement commerçant, indéfiniment responsable sur tous ses biens, il a juridiquement la situation d'un chef d'entreprise indépendant. Le contrat de louage de services implique un lien de subordination incompatible avec la qualité de commerçant. Dans ces conditions, nous estimons que, comme tout commerçant, le commandité gérant ne peut être rémunéré qu'au moyen du bénéfice.

La rémunération du commandité-gérant ne pourra donc jamais être passée par frais généraux. Est-ce à dire que nous refusions tout effet à la clause attribuant au commandité-gérant un traitement fixe. Certes non. Nous estimons seulement que l'appellation est inexacte. Il est loisible de convenir qu'en rémunération des services rendu à la société par le commandité-gérant, une somme fixe lui sera attribuée avant toute répartition des bénéfices. Mais nous n'acceptons pas que cette somme figure aux frais généraux, donc parmi les charges de l'entreprise. le gérant n'en est pas créancier envers la société. Cette somme ne pourra être prélevée que sur les bénéfices ; avant tout autre prélèvement si l'on veut, mais c'est tout ce que nous concédons.

En conséquence, lors des années déficitaires, le gérant associé ne pourra se voir allouer cette somme.

Sinon il y aurait distribution de dividendes fictifs. Nous n'hésitons pas devant cette conclusion rigoureuse.

Mais alors, dans les années mauvaises, le commandité-gérant aura travaillé en pure perte. C'est vrai, mai c'est le risque de tout commerçant qui ne doit être rémunéré de son travail que sur le bénéfice.

Il est d'ailleurs, incontestable, comme le fait ressortir M. Zévaco, que la situation sociale de certains commandités gérants ressemble beaucoup plus à celle d'un directeur salarié de société anonyme, qu'à celle d'un commerçant indépendant. Si le commandataire a fourni tout le capital, le commandité se bornant à mettre en société son industrie, peut-on dire que la partie est égale entre ces deux associés. Certes non ; mais nous n'en avons pas moins affaire à des associés. Le commandité, quelle que soit sa sa dépendance de fait, n'est pas juridiquement le subordonné du commandataire qui ne peut lui donner des ordres comme à un employé. Le commanditaire ne peut s'immiscer dans l'administration courante ; quant aux décisions importantes, elles doivent être prises d'accord avec le commandité, acceptées par lui. Elles ne peuvent être simplement imposées.

En somme, le commanditaire avait le choix entre deux procédés, pour obtenir pratiquement le même résultat. Faire le commerce à son nom, quitte à confier la direction effective de son affaire à un bon employé supérieur ; ou s'associer un individu travailleur, mais sans capitaux, en formant avec lui, une société en commandite. A chacun des deux procédés correspond une situation juridique distincte, bien que la situation sociale du personnage ainsi adjoint au capitaliste soit sensiblement la même dans les deux cas. Mais cette circonstance particulière ne nous semble pas justifier une dérogation à la

thèse que nous soutenons : à savoir que le commandité étant, dans tous les cas, un associé en nom, il doit toujours être traité comme tel au point de vue fiscal.

Et puis, il ne faudrait pas oublier que l'impôt sur les bénéfices indu triels et commerciaux n'est qu'un des éléments de notre système d'impôts sur les revenus. Maintenant que nous entrons dans le domaine des sociétés commerciales, nous voyons apparaître, à côté de l'impôt sur les revenus mixtes que nous étudions, un impôt sur les revenus des capitaux mobiliers: la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. Par le moyen de cet impôt, il sera possible d'atténuer ce que nos conclusions peuvent avoir de trop rigoureux. Ce dernier impôt ne devra frapper que des revenus du capital ; les revenus du travail, comme les revenus mixtes lui échapperont. Tel est le principe (1).

L'objet de notre étude n'est pas d'examiner si ce principe est toujours fidèlement appliqué. Rappelons seulement que les société en nom collectif n'acquittent pas cet impôt. Nous avons déjà vu que ces sociétés sont formées exclusivement d'associés ayant le caractère de commerçants et imposés personnellement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour leur part dans les bénéfices (2). En somme, le fisc ignore à peu près complètement la société et ne connaît que chacun des associés

---

(1) Nous n'oublions certes pas que les idées que nous exposons sur le rôle de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, n'ont pas été exactement celles du législateur de 1872. Car, à ce moment, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne pouvait faire partie d'un système général d'impôts cédulaires sur les revenus qui n'existait pas. Et l'on s'est contenté d'intégrer ce vieil impôt dans notre système actuel. Mais pour l'harmoniser avec l'ensemble de ce système, il nous paraît nécessaire d'en faire bien exactement l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

(2) Nous avons déjà signalé, d'ailleurs (cf *Supra*, p. 108, note 1) pour quelles raisons, fort étrangères à nos préoccupations, ce mode d'impositon a été adopté. Et cela seulement en 1923.

qui sont autant de commerçants. Ces associés, indéfiniment responsables, acquittent uniquement l'impôt du commerçant individu, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

En second lieu, dans les sociétés en commandite simple, les commandités sont imposés, pour la part des bénéfices leur revenant, comme les membres des sociétés en nom collectif. C'est juste, puisque nous sommes encore en présence d'un revenu mixte. Quant aux commanditaires, qui se contentent d'apporter leur argent, leur part des bénéfices, après avoir été imposée d'abord au nom de la société au titre de l'impot sur les bénéfices industriels et commerciaux est imposée une seconde fois, entre leurs mains, au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Les revenus des capitaux sont donc beaucoup plus lourdement imposés que les revenus mixtes.

Pour les sociétés en commandite par actions, la solution est plus complexe, le législateur ne s'étant pa clairement exprimé sur leur sort en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Mais la jurisprudence est arrivée à des solutions qui, selon nous, sauvegardent d'une manière satisfaisante les revenus que le commandité retire de son travail. La part du bénéfice lui revenant est subdivisée en deux fractions. L'une de ces fractions considérée comme la rémunération de son travail est exonérée de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (1).

On ne peut donc pas dire que les revenus du travail du commandité soient, en aucun cas, imposés trop lourdement.

---

(1) Cf. Arrêt de la Cour de Cassation du 16 janvier 1923 (*Revue de l'Enregistrement*, art. 7723). Nous ne faisons pas une étude approfondie de cet arrêt qui ne nous intéresse qu'accessoirement, puisqu'il s'agit de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. Voir le commentaire de cet arrêt dans la *Revue de l'Enregistrement.*

CHAPITRE II

ADMINISTRATEURS ET DIRECTEURS DES SOCIÉTÉS ANONYMES

Après les sociétés de personnes et les sociétés en commandite par actions, les sociétés anonymes vont retenir un moment notre attention.

En effet, pour les organes dirigeants de ces sociétés : Conseil d'administration, administrateur-délégué, directeur général, le problème de la déduction des salaires se pose dans des conditions très spéciales. L'examen du rôle respectif de ces différents organes nous semble indispensable pour préciser ces conditions; car il nous faut savoir avant tout s'il y a réellement un travail effectué et, dans l'affirmative, lequel.

Nous pourrons ensuite statuer sur le sort à faire aux rémunérations diverses de ces organes, en ce qui concerne les impôts cédulaires. Nous rechercherons enfin les solutions de la loi et de l'administration en cette matière.

SECTION I

Les organes de direction des sociétés anonymes

§. 1er *Le Conseil d'Administration.*

La loi du 24 Juillet 1867 a confié l'administration des sociétés anonymes à un Conseil d'administration composé de mandataires des associés. L'article

22 de cette loi s'exprime ainsi : « Les sociétés ano-« nymes sont administrées par un ou plusieurs man-« dataires à temps, révocables, salariés ou gratuits, « pris parmi les associés ». L'assemblée générale des actionnaires prend seulement les décisions les plus importantes, fait en particulier les actes de disposition et laisse l'administration courante au Conseil d'administration.

Telle est du moins la théorie. En fait, l'on peut dire sans paradoxe que, bien souvent, le Conseil d'administration n'administre pas. Il lui est, d'abord, impossible d'assurer l'administration courante, quotidienne, de la société. C'est qu'en effet, nous ne trouvons pas ici la possibilité d'un partage d'attributions entre les membres de ce conseil. Une décision n'est valable que prise par le conseil tout entier, ou, du moins, à la majorité fixée par les statuts. Il faudrait donc que le conseil siège en permanence, ce qui est manifestement impossible. Tout au plus se réunit-il quelques heures par semaine. Très souvent même, il ne se réunira qu'une fois par mois.

D'autres raisons font obstacle à une véritable administration des sociétés anonymes par le conseil d'administration. La manière dont sont trop souvent recrutés ces conseils constitue un premier obstacle. Dans beaucoup de cas, en effet, les membres des Conseils d'administration sont choisis (1) par les fondateurs des sociétés anonymes, non pas à raison de leur compétence dans le genre d'affaires qu'ils sont appelés à diriger, mais à raison de leur nom et de l'importance des capitaux qu'ils apportent.

Ensuite, il est possible à une même personne de faire partie d'un nombre indéfini de conseils d'admi-

(1) Ou, plus exactement, proposés à l'agrément de l'assemblée générale. Mais vu souvent la grande docilité de cet organisme, la première formule est la plus vraie.

nistration. Aussi voit-on certaines personnes figurer, en même temps, dans les conseils de dix ou vingt sociétés ; cette situation est même assez fréquente.

Mais comment l'homme d'affaires le plus actif pourrait-il participer à la fois d'une manière effective, à l'administration d'un aussi grand nombre de sociétés.

Il est d'ailleurs permis de se demander si le législateur de 1867 a vraiment cru pouvoir assurer la gestion directe des affaires sociales dans les sociétés anonymes au moyen des conseils d'administration. Pour M. Maureil Deschamps dont nous admettons la théorie (1) l'idée directrice du législateur lorsqu'il a créé les conseils d'administration, a été l'idée de responsabilité. Il fallait à la tête de chaque société anonyme plusieurs personnes pouvant répondre des actes sociaux vis-à-vis des actionnaires comme des tiers. Or, pas de responsabilité sans liberté, initiative, et ici droit de commander.

L'autorité du conseil d'administration n'existerait donc que pour rendre possible la responsabilité de ses membres. Le législateur n'aurait pas songé en créant le conseil d'administration, à la gestion courante des sociétés anonymes.

M. Thaller est également d'avis que la loi n'a pas vraiment créé un « conseil d'administration ». « La vraie désignation, dit-il, devrait être, comme « en Allemagne, celle de « Conseil de surveillance » (2).

Il ne faut donc pas prendre trop au sérieux les statuts de la plupart des sociétés anonymes qui

---

(1) Pierre Maureil-Deschamps, *De la situation respective du Conseil d'administration et du Directeur dans la société anonyme.* Thèse Paris (1909).

Nous conseillons au lecteur de consulter cet ouvrage qui nous a été d'une grande utilité.

(2) Thaller, op. cit., p. 427. N° 655 *bis.*

énumèrent plaisamment les nombreuses tâches dévolues au Conseil d'Administration. Très souvent le rôle des administrateurs se bornera à venir, de temps en temps, écouter les explications de l'administrateur-délégué sur la marche de l'affaire et approuver ensuite les principales mesures à prendre (1). Quelques heures par semaine ou même par mois suffiront à l'accomplissement de cette tâche. Nous insistons sur ce point, car nous en tirerons plus loin les conséquences qui nous intéressent directement.

§ 2me. — *L'administrateur-délégué et le directeur général*

Mais nous avons parlé de l'administrateur-délégué ; quel est ce nouveau personnage. Et d'abord où est son acte de naissance. Il se trouve dans l'article 22 de la loi du 24 juillet 1867. Cet article, après avoir, comme nous le rappelons plus haut, créé les Conseils d'administration déclare : « Ces mandataires [les « administrateurs] peuvent choisir parmi eux, un « directeur, ou si les statuts le permettent, se substi- « tuer un mandataire étranger à la société et dont « ils sont responsables envers elle ». En réalité, nous trouvons même dans cet article, l'acte de naissance de deux jumeaux : l'administrateur-délégué, et le directeur-général. Nous allons nous en occuper en même temps.

Par ce texte, le Conseil d'Administration est autorisé à déléguer tout ou partie de ses pouvoirs à un mandataire qui sera soit l'administrateur-délégué,

---

(1) Telle est également la conclusion de M. Maureil-Deschamps, op. cit., p. 67. « En résumé, la mission du Conseil d'Administration « consiste surtout à contrôler et surveiller la gestion du directeur ou « de l'administrateur-délégué, à autoriser ses actes les plus importants « et à en endosser la responsabilité. »

soit le directeur général (1). Entre ces deux personnages, nous ne relevons d'ailleurs, que deux différences : le second ne fait pas partie du Conseil l'Administration et ne peut être désigné que si les statuts autorisent expressément la création de ce poste. A part celà, les fonctions et la situation juridique de l'un et de l'autre sont exactement les mêmes. Nous avons ici affaire à un organe permanent qui administre vraiment.

Voici, d'après M. Pic, quel sera son rôle : « En « pratique, l'administrateur-délégué ou le directeur « sera généralement chargé de l'exécution des mar- « chés délibérés par le Conseil d'administration, de « la délivrance des ordres d'achats et de ventes en « conformité des instructions générales dudit conseil, « des mouvements de fonds, des mesures d'urgence, « des nominations et révocations du personnel et « de l'exercice des actions judiciaires » (2) Souvent, le Conseil d'administration se réservera une partie des pouvoirs que lui accordent la loi et les statuts. Mais il arrivera parfois, et rien dans la loi ne s'y oppose, qu'il délègue l'intégralité de ces pouvoirs à l'administrateur délégué (3).

---

(1) « Cette faculté de déléguer, — déclare M. Maureil-Deschamps — est la véritable planche de salut des Conseils d'Administration. »
Pierre Maureil-Deschamps, op. cit., p. 32.

(2) Pic. — Dalloz, *Répertoire pratique de législation ,de doctrine et de jurisprudence*, Tome XI, au mot « Sociétés » (N° 3403).

(3) Le Conseil d'Administration n'est pas pour autant supprimé ; l'administrateur-délégué ou le directeur étant un mandataire révocable *ad nutum*, et devant, comme tout mandataire, rendre des comptes à son mandant.

M. Thaller, op. cit., p. 425, déclare cependant : « L'agent-délégué « ne peut pas être investi du pouvoir d'administrer en toute liberté. « Le cercle de ses opérations doit lui être tracé par le Conseil. Autrement, « le Conseil d'Administration se dessaisirait de ses attributions. » Mais puisque le mandataire doit toujours rendre compte, le Conseil d'Administration gardera un droit de contrôle suffisant.

Enfin, il faut signaler que le droit de choisir un administrateur-délégué ou directeur général est, parfois, réservé par les statuts à l'assemblée générale.

Les fonctions de l'administrateur-délégué lui prendront beaucoup plus de temps que celles d'un administrateur pur et simple.Le travail qu'il aura à fournir sera beaucoup plus important que celui des membres du Conseil d'Administration. Nous ne pouvons que nous en tenir à cette formule assez vague ; l'importance du travail fourni dépendant de l'étendue des pouvoirs conférés, comme aussi de l'activité propre du mandataire choisi. Il y a là une question d'espèce. Cette formule imprécise suffira cependant à fournir une réponse à la question qui est la seule raison d'être de ce long développement : les rémunérations diverses des administrateurs-délégués ou directeurs, doivent-elles être considérées comme une charge déductible du bénéfice de l'entreprise ?

§ 3me. — *Le Directeur technique.*

Enfin, nous devons signaler également un autre rouage des sociétés anonymes, le directeur technique. Nous avons déjà examiné sa situation au début de notre étude (1). Rappelons d'un mot que c'est lui qui assure la direction commerciale ou industrielle courante de l'entreprise, sous l'autorité du conseil. Il n'est pas un mandataire, mais est lié à la société par un contrat de louage de services. C'est donc le premier salarié de l'entreprise. A ce titre, nous avons déjà vu qu'il devait être rangé parmi le personnel pour la déduction de son salaire et des rémunérations qui s'y ajoutent généralement, en particulier les participations aux bénéfices.

Si nous en reparlons ici, c'est qu'il importe de ne pas le confondre avec le directeur-général ou l'administrateur-délégué. Il ne suffit pas de dire que le

(1) Cf. Première Partie, pp. 11-12.

directeur technique est un salarié alors que le directeur général est un mandataire. La question reste entière, les intéressés ayant souvent de bonnes raisons de dissimuler leur véritable situation. Ainsi le directeur général, mandataire révocable *ad nutum*, se fera volontiers passer pour un directeur technique lié à la société par un contrat de louage de services ; contrat qui lui assurerait une situation beaucoup plus stable.

En général, l'on s'accorde à dire que le critérium de la distinction se trouve dans l'étendue des pouvoirs conférés à l'agent dont il s'agit. Mais où les pouvoirs du directeur technique doivent-ils s'arrêter ? C'est là que se trouve la difficulté. Faute de texte législatif, il faut bien s'en remettre sur ce point, à l'appréciation des juges du fond (1). Citons cependant les indications suivantes fournies par M. Pic : « C'est « ainsi que l'on devra considérer comme directeur « technique, l'agent que la convention intervenue « charge de la direction de l'usine ou des bureaux, de « la fabrication ou de la vente de certains produits, « de la surveillance du personnel, de l'expédition « des affaires courantes, mais qui n'a pas à participer « à la marche générale de l'entreprise ou à la conclu- « sion des marchés réservés au Conseil d'Adminis- « tration ou à ses délégués. Il n'en serait autrement « que si, dépassant le cercle de ses attributions, il « se fut peu à peu transformé en mandataire général « de la société.

« Il faudra, au contraire, voir un directeur ou « directeur-général révocable *ad nutum* et non un « directeur technique, bien que les statuts lui aient « donné ce titre, dans l'agent dont les attributions « s'étendent à la gestion des affaires sociales en

(1) Cass. 16 nov. 1886 et 21 juillet 1887. D.P. 89-1-184.

« général et auquel ont été délégués les pouvoirs « du conseil pour passer les marchés, signer les actes « au nom de la société et payer des deniers sociaux.

La ligne de démarcation « n'en est pas moins, dans « certains cas, des plus délicates à tracer, surtout « lorsqu'on se trouve en présence du directeur d'une « grande société (compagnie d'assurances, société « métallurgique, banque), ayant une haute situation « personnelle qui lui assure une situation de fait « égale à celle des administrateurs. Le juge, en pareil « cas, devra s'enquérir principalement des pouvoirs « effectivement exercés par l'argent, mais il pourra « recourir aussi à certains critériums secondaires, « dont le mode de nomination. C'est ainsi que dans « le doute, l'on sera plus disposé à considérer comme « un directeur technique l'agent nommé par le « Conseil que celui désigné directement par les « statuts ou par l'assemblée générale ». (Thaller et Pic. loc. cit.) (1).

Peut-on cumuler les fonctions d'administrateur ou d'administrateur-délégué avec celles de directeur technique ? La jurisprudence l'admet, en général, à condition que le cumul soit effectif et ne soit pas simplement simulé pour permettre certaines combinaisons. La question nous intéresse tout particulièrement. Car, dans ce cas de cumul, il faudra faire une ventilation des rémunérations affectées à chacun des emplois, leur régime fiscal n'étant pas nécessairement le même (2). Ce qui pourrait amener les sociétés à simuler un cumul d'attributions en vue d'obtenir certains avantages fiscaux pour elles-mêmes ou pour l'agent dont il s'agit.

---

(1) Pic. Op. cit. No 3452 à 3454 inclus.

(2) Nous disons : pas nécessairement, car en fait, il peut l'être.

SECTION II.

Régime fiscal à appliquer aux rémunérations de ces organes de direction

Comment sont rémunérés les différents organes de direction que nous venons de passer en revue ? C'est la seconde question que nous devons étudier. Nous verrons en même temps quel est le régime fiscal qu'il convient d'appliquer à ces diverses rémunérations ; ce qui constitue l'objet propre de notre étude. Nous pourrons ensuite examiner dans une troisième partie, ce que décident sur ce point, le législateur et l'administration.

§ 1er. — *Les administrateurs : a) jetons de présence.*

Pour les simples administrateurs, il y a deux sortes de rétributions : les jetons de présence et les tantièmes.

Les jetons de présence sont constitués par des allocations fixes attribuées soit en une seule fois pour toute l'année, soit proportionnellement au nombre de séances auxquelles chaque administrateur a assisté. La jurisprudence considère que ces jetons de présence constituent une dette de la société à passer par frais généraux, même au cours des années déficitaires. Nous estimons également que ces jetons de présence constituent une charge sociale. Ils ne peuvent donc être considérés comme un bénéfice social et doivent échapper à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. C'est en effet, une nécessité pour la société anonyme d'avoir un Conseil d'Administration. Il faut également que ce Conseil

se réunisse régulièrement et prenne des délibérations valables. Pour obtenir ce résultat, il faut décider quelques associés à assumer cette charge d'administrateurs et à assister en nombre suffisant à chacune des réunions du Conseil ; ce qui implique, selon nous, une rémunération spéciale aux administrateurs. Il est impossible de dire que l'honneur de se trouver à la tête d'une société parfois importante, suffirait à faire affluer les amateurs. Nous ne nous trouvons pas ici en face d'associations à but désintéressé, mais bien en face de sociétés commerciales dont l'intérêt est le moteur. La responsabilité qu'encourent les administrateurs éloignerait d'ailleurs, les associés qui, d'aventure, seraient disposés à se contenter de distinctions sans risques ni profits.

Il ne faut pas dire non plus que les administrateurs étant des associés, ne peuvent prendre leurs rémunérations que dans les bénéfices sociaux. Cette objection vaudrait, tout au plus, au regard des administrateurs. En effet, nous croyons que ce qui est au point de vue fiscal un bénéfice pour les associés, ne l'est pas nécessairement pour la société. Il est indéniable, après ce que nous venons de dire, que les jetons de présence sont une charge sociale, puisqu'ils constituent une des dépenses nécessaires à la marche de la société, donc à l'obtention d'un bénéfice. L'on ne peut donc les frapper de l'impôt atteignant les bénéfices sociaux : l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'autre part, nous connaissons l'impôt spécial atteignant les bénéfices entre les mains des associés ; c'est la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. C'est ici que l'objection pourrait avoir de la valeur ; mais il ne s'agit plus alors de l'impôt qui nous intéresse. Pourtant, parmi les charges déductibles du bénéfice social, nous ne nous occupons que des

charges pouvant être considérées comme la rémunération d'un travail. Les jetons de présence sont-ils, aux mains des administrateurs, la rémunération d'un travail ? Nous croyons que l'on doit répondre par l'affirmative. Si limité que soit, comme nous l'avons vu, le travail des administrateurs, il existe cependant. Il est juste qu'il soit rémunéré et que cette rémunération acquitte seulement l'impôt sur les traitements et salaires. Pourvu donc que les jetons de présence ne soient pas trop élevés, nous estimons que l'on devrait les considérer comme un salaire. Nous ne pouvons donner d'autres précisions sur l'importance de ces jetons de présence, car il y a là une pure question de fait. On pourra prendre en considération l'importance de la société, la fréquence des réunions, la capacité des administrateurs (1). Le contrôle sur ce point sera bien difficile à l'Administration, si elle veut éviter tout arbitraire.

b) Tantièmes.

Généralement, pour ne pas dire toujours, en plus des jetons de présence, les administrateurs touchent des tantièmes.

Ces tantièmes consistent en un pourcentage déterminé des bénéfices, et sont parfois très importants. Ils ne peuvent être considérés comme une charge sociale déductible du bénéfice imposable. Mais que peuvent-ils bien rémunérer, étant donné que, par hypothèse, les jetons de présence suffisent à rémunérer les administrateurs de leurs peines et soins. Nous croyons qu on peut justifier facilement les

(1) Dans l'expression : «jetons de présence», nous englobons toutes les rémunérations, quel que soit leur nom (enveloppes, etc.) qui ont le même caractère.

tantièmes par l'idée de responsabilité. En plus de la responsabilité commune à tous les associés, responsabilité limitée à l'obligation de fournir leur apport, les administrateurs, nous l'avons rappelé, encourent une responsabilité spéciale tant à l'égard de la société, qu'à l'égard de certains tiers. Ce n'est pas le lieu de discuter sur la nature et les limites de cette responsabilité. Disons seulement qu'elle tient à leur qualité de mandataires. Il semble juste que l'on tienne compte des risques spéciaux qu'ils courent de ce chef, en leur attribuant une part supplémentaire dans les bénéfices, en plus de leur quote-part d'associés. Ils seront ainsi récompensés dans les années prospères, quitte à devenir les « boucs émissaires » (1) de tout le monde s'il survient un désastre. Ceci justifie amplement cela.

§ 2me. — *L'administrateur-délégué et le directeur général.*

Les rémunérations de l'Administrateur-délégué et du directeur général sont également de deux sortes : tantôt fixes et indépendantes des bénéfices, tantôt prélevées sur les bénéfices, et bien souvent les deux à la fois. Ces rémunérations, bien entendu, s'ajouteront pour l'administrateur-délégué, à celles qui lui reviennent en qualité d'administrateur pur et simple et qui n'entrent pas ici en ligne de compte.

Toutes ces rémunérations ont bien le caractère d'un salaire, car elles rémunèrent certainement du travail. Nous avons montré plus haut que le véritable administrateur des sociétés anonymes était l'adminis-

(1) Expression pittoresque de M. Maureil-Deschamps (op. cit., p. 38) pour caractériser la fonction essentielle des administrateurs.

trateur-délégué ou le directeur-général. Il faut donc considérer tout ce qu'il touche à ce titre comme un salaire, donc comme une charge de l'entreprise déductible du bénéfice imposable, devant acquitter seulement l'impôt des traitements et salaire .

Ceci est vrai non seulement pour les rémunérations fixes, mais encore pour celles qui sont prélevées sur les bénéfices et appelées généralement tantièmes. Car ces tantièmes ne peuvent être assimilés aux tantièmes des administrateurs purs et simples. Ils sont alloués à l'Administrateur délégué en rémunération de ses fonctions spéciales. Malgré la similitude des noms, ils sont d'une nature toute différente. Ils s'ajoutent à la rémunération fixe de l'administrateur-délégué, comme la participation aux bénéfices s'ajoute au salaire pour les salariés proprement dits.

§ 3me. — *Le directeur technique.*

Pour le directeur technique, assimilable en tout point à un salarié, la solution est on ne peut plus simple. Tout ce qui lui sera attribué tant à titre de traitement fixe qu'à titre de participation aux bénéfices, subira le régime fiscal des salaires.

Dans le cas, possible nous l'avons vu, de cumul des fonctions d'administrateur ou administrateur-délégué et de directeur-technique, il y aura également cumul de rémunérations. Toutes ces rémunérations devront être soigneusement distinguées en vue de l'impôt.

§ 4me. — *De la situation respective des administrateurs-délégués ou directeurs et des associés gérants des sociétés de personnes.*

Avant d'aborder la troisième partie de ce chapitre consacrée à l'étude du régime fiscal effectivement

appliqué par la loi et par l'Administration aux rémunérations que nous venons d'étudier, nous avons encore à examiner deux questions, ou, plus exactement, à répondre à deux objections. Ces deux objections se rattachent, d'ailleurs, à la même idée : elles sont toutes deux basées sur une comparaison entre la situation de l'associé en nom et celle de l'administrateur-délégué ou administrateur-directeur.

M. Lecerclé, dans son ouvrage déjà cité, formule la première de ces deux objections. Après avoir admis comme nous l'avons fait, que tout ce qui revient à l'administrateur-délégué en ladite qualité, constitue un salaire (1), charge déductible du bénéfice imposable il déclare qu'il y a une exception nécessaire. Cette exception doit être faite lorsque l'administrateur-délégué possède la presque totalité des actions de sa société (2).

Le nombre minimum des associés étant fixé à sept par la législation sur les sociétés anonymes, il pourrait arriver qu'un commerçant, par exemple pour échapper à l'impossibilité de s'allouer un salaire, et surtout pour limiter sa responsabilité, forme une société anonyme de façade avec six personnes consentant à lui rendre ce service. Il attribuerait à chacune de ces six personnes une action et souscrirait au surplus du capital social. D'autre part, la loi du 24 juillet 1867 autorisant les sociétés anonymes à n'avoir qu'un administrateur, il se ferait nommer administrateur unique, administrateur-délégué et directeur, et le tour serait joué.

---

(1) Salaire au sens large indiqué dans l'Introduction p. 6. Car à la différence de M. Lecerclé, op. cit.)p. 131) nous croyons que l'Administrateur-délégué est un mandataire et non un salarié au sens étroit, ce qui le distingue du directeur technique. C'est seulement lorsque l'Administrateur-délégué sera en même temps directeur technique, qu'il y aura à la fois mandat et louage de services.

(2) Marcel Lecerclé, op. cit., p. 132.

Sans aller jusqu'à ce cas extrême, il arrive plus souvent que, sous l'aspect d'une société anonyme, fonctionne en fait une véritable société de personnes (1). Cette société anonyme comportera, elle aussi, un très petit nombre d'associés ; souvent, la grande majorité des actions sera entre les mains de quelques-uns seulement de ces associés. Ces gros associés seront administrateurs-délégués et même directeurs techniques ; ils auront alors tous les pouvoirs des associés en nom sans leur lourde responsabilité.

M. Lecerclé conclut que, dans ces deux cas, il faut tenir compte de la situation réelle et traiter toutes les rémunérations de ces pseudo-administrateurs comme les rémunérations du commerçant individu ou des associés en nom. Donc il n'y aura aucune déduction possible à titre de salaire.

C'est aller un peut trop vite en besogne. Sans doute, la législation fiscale, et cette tendance est encore accentuée par la pratique, cherche-t-elle volontiers à atteindre les situations de fait ; mais cela ne peut aller jusqu'à ne tenir aucun compte des situations juridiques parfaitement régulières. C'est, par hypothèse, en présence de situations de ce genre que nous nous trouvons. Nous supposons que les fondateurs et associés des sociétés dont il s'agit ont respecté toute la réglementation étroite des sociétés anonymes. Ils ont donc formé des sociétés anonymes parfaitement valables. Le fisc ne peut pas s'attaquer à ces sociétés en leur imposant, pour partie tout au moins le régime fiscal des sociétés de personnes ou du

(1) Ce cas s'est rencontré fréquemment surtout depuis la guerre avant la loi du 7 mars 1925 créant les sociétés à responsabilité limitée. Diverses raisons, et plus spécialement des raisons fiscales, ont alors poussé un grand nombre de sociétés en nom collectif ou en commandite à se transformer en sociétés anonymes. Voir sur ce point, l'ouvrage de M. Pierre Bayart : *Le régime économique moderne exposé*, I. *aux patrons*, II *aux ouvriers*, p. p. 37 à 40.

commerçant individu. Nous ne voyons pas pourquoi il bornerait sa rectification au refus de considérer comme salaires les rémunérations dont nous nous occupons. En bonne logique, il devrait alors appliquer à ces sociétés anonymes tout le régime fiscal des sociétés de personnes, en particulier en ce qui concerne la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. On imagine facilement les complications inutiles auxquelles aboutirait ce système. Il est tellement plus simple, en même temps que plus logique, d'appliquer un régime fiscal uniforme à toutes les sociétés anonymes régulières.

D'autant plus, et c'est là notre principale réponse, qu'il y aurait dans l'attitude contraire suggérée au fisc par M. Lecerclé, un véritable abus de pouvoirs. Cela équivaudrait à empêcher une société anonyme parfaitement régulière dans sa constitution et son fonctionnement de produire tous ses effets normaux. Or, pourvu que la loi soit respectée, tous les effets voulus par les particuliers doivent se produire. Agir autrement serait ouvrir la porte à l'arbitraire, dont la forme la moins grave n'est certes pas la forme fiscale.

Mais on peut porter la question sur un autre terrain. Nous arrivons alors à la seconde objection. Fort bien, — nous dira-t-on, — nous admettons qu'un régime uniforme s'applique à toutes les sociétés anonymes ; mais nous constatons alors que ce qui est défendu aux sociétés de personnes et au commerçant individu est permis aux sociétés anonymes. Le commerçant individu ne peut pas déduire son salaire du bénéfice imposable ; cette déduction est également impossible aux associés en nom, et aux commandités-gérants des sociétés en commandite simple ou par actions. Par contre, les administrateurs-délégués, qui peuvent être en même temps

directeurs techniques, verront leurs rémunérations spéciales déduites du bénéfice de la société et soumises seulement à l'impôt sur les traitements et salaires Et pourtant, il est indéniable que toutes ces personnes auront souvent une situation sociale et de fait, absolument semblable. Pourquoi ne pas appliquer le même traitement à des situations identiques ?

Si nous n'estimons pas l'uniformité souhaitable dans ce domaine, c'est que la différence des situations juridiques l'emporte de beaucoup, à notre avis, sur la similitude des situations sociales. Or, sous peine d'aboutir rapidement à l'incohérence et même à l'arbitraire, c'est à la différence des situations juridiques que nous devons nous arrêter. Cette différence doit être envisagée en ce qui nous concerne, en fonction de l'étroitesse du lien unissant chacun des intéressés à sa société.

Nous mettrons hors de cause le commerçant individu auquel nous refusons la déduction d'un salaire pour les raisons vues plus haut (1). Cela étant, il existe entre les associés en nom ou commandités, gérants ou non, et leur société, des liens tellement étroits qu'il est impossible de distinguer nettement les intérêts de la société de ceux des associés en nom ou commandités. Les associés en nom (2) sont, en effet, des commerçants, personnellement, solidairement et indéfiniment responsables sur tous leurs biens des engagements sociaux. Encore un peu, nous irions jusqu'à dire que patrimoine de la société et patrimoines des associés en nom ne font qu'un. Il y a tout au moins entre ces divers patrimoines un système de vases communicants. Si les affaires de la

(1) Cf. *supra*, p.p. 68 et suiv.).

(2) Ne pas oublier que le commandité, même non gérant, est lui aussi, un associé en nom.

société vont mal, les créanciers mettront en cause la responsabilité de l'associé en nom et se paieront sur son patrimoine jusqu'au dernier sou.

Et voilà où nous voulons en venir. Il est impossible, dans ces conditions, de considérer qu'une rémunération quelle qu'elle soit, même alors qu'elle serait certainement la rémunération d'un travail, puisse être considérée comme une charge déductible du bénéfice de la société. L'associé en nom, c'est à cette conclusion que nous sommes déjà arrivés, ne peut être rémunéré que sur le bénéfice. C'est également la raison pour laquelle nous avons refusé de distinguer dans le gérant commandité des sociétés en commandite par actions, l'associé du loueur de services.

Dans le cas, au contraire, des administrateurs de sociétés anonymes, nous nous trouvons en face d'une situation toute différente. L'administrateur n'est pas commerçant. Il se distingue nettement de la société dont il fait partie. Il n'est que l'émanation de l'assemblée générale des actionnaires, son mandataire révocable *ad nutum*. Il dépend entièrement du bon plaisir de celle-ci (1). Ses intérêts ne se confondent nullement avec l'intérêt de la société. Sa responsabilité est limitée au versement de sa mise et à l'exécution de son mandat. Son patrimoine ne répond pas des dettes sociales. Dans ces conditions, l'on comprend que ce qui est attribué à l'administrateur-délégué en rémunération de ses fonctions spéciales soit considéré comme une charge sociale venant diminuer le bénéfice; il y a bien rémunération d'un travail et non revenu mixte. De même, on peut admettre que l'administrateur-délégué cumule ses fonctions

(1) Nous n'avons garde d'oublier que la réalité est souvent bien différente. Mais le principe subsiste malgré tout.

propres avec celles de directeur technique, et soit, par conséquent, à la fois mandataire des associés (1) et lié à la société par un contrat de louage de services. On peut concevoir ici un lien de subordination de ce genre, impossible à imaginer dans le cas du commandité qui s'identifie trop avec sa société pour être considéré comme l'employé de celle-ci (2).

SECTION III

Les solutions législatives et administratives

Il est temps d'en arriver à l'étude des solutions adoptées par le législateur et l'Administration. Disons de suite, qu'ils ne se sont guère occupés des rémunérations diverses des administrateurs ou administrateurs-délégués du point de vue de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par la société. Ils se sont surtout intéressés à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières due par les associés. Nous pouvons cependant déduire des mesures adoptées quelques conséquences au point de vue de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Et puis, lors des discussions au Parlement des textes que nous

---

(1) S'il a été nommé par le Conseil d'Administration, il ne sera qu'indirectement le mandataire des associés.

(2) Il n'en est pas moins vrai que l'on aboutit ainsi à punir le commerçant comme l'associé en nom ou le commandité d'avoir accepté une responsabilité beaucoup plus lourde que celle de l'Administrateur-délégué. On détourne ainsi incontestablement les particuliers des sociétés de personnes. Il n'y a d'ailleurs là qu'un des aspects d'une question plus générale : celle des charges et avantages fiscaux comparés des différentes formes de sociétés. C'est à ce point de vue plus général qu'il faut se placer pour voir s'il ne serait pas souhaitable de compenser cette infériorité des sociétés de personnes par d'autres avantages.

Mais la question est tout à fait en dehors de notre sujet.

allons citer, certains arguments ont été invoqués qui pourraient s'appliquer à notre sujet. Il est donc intéressant d'étudier quelque peu ces discussions.

§ 1er. — *Loi du 13 juillet 1911, article 12.*

Et d'abord, l'article 12 de la loi du 13 juillet 1911 a assujetti à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières : « les bénéfices qui, par suite de disposition « statutaires, sont distribués aux membres des « Conseils d'administration des sociétés, compagnies « et entreprises quelconques ». Or, il est incontestable que la taxe est destinée à atteindre des revenus de capitaux mobiliers ; son nom lui-même l'indique bien. Aussi, lors de la discussion de ce texte, les adversaires de la mesure proposée se sont-ils efforcés de démontrer que les rémunérations spéciales des membres des conseils d'administration représentaient bien la rémunération d'un travail. C'est ce point de la discussion qui nous intéresse. Nous ne croyons pouvoir mieux faire que de laisser la parole un instant aux Parlementaires. Voici ce que déclarait M. Vallé au Sénat : (1)

«...N'y a-t-il pas une distinction à faire entre celui « qui apporte des fonds dans une société avec l'unique « intention de les faire fructifier, sans courir d'autre « risque que la perte de sa mise, et cette autre per- « sonne qui, elle aussi, apporte ses fonds dans le même but en souscrivant ou en achetant mais qui, « en plus, va sacrifier une partie de son temps à admi- « nistrer et déployer son intelligence, son activité « en vue de mener à bien et dans l'intérêt de tous,

(1) *J. O.*, Débats parlementaire. Sénat, 7 juillet 1911, pp. 1160 et 1161.

« une société à laquelle les uns et les autres sont « intéressés ? En recevant sous forme de dividende « une partie des bénéfices réalisés par la société, « le simple actionnaire touche le revenu du capital « qu'il a exposé ; en recevant le même dividende « pour ses actions et en plus un tantième, l'adminis- « trateur reçoit et le revenu de son capital, pour « lequel il subit l'impôt, et la rémunération de son « travail, pour laquelle il doit être affranchi. Mais « il est assez courant et en tout cas facile de dire : « les administrateurs fournissent-ils bien ce travail ? « Ne sont-ils pas dans le conseil beaucoup plus à « raison de leur nom, de leurs titres, de leur distinc- « tion honorifique qu'à raison de leur activité et de « leur compétence ? Ils se réunissent tous les mois, « tous les deux mois autour d'une table verte, y « restent une heure ou deux et passent ensuite à la « caisse pour percevoir leur jeton de présence ou « leurs tantièmes. Le tableau serait-il vrai pour « certains administrateurs qu'il ne serait pas juste « de le pousser à l'extrême et de le généraliser. Et « en effet, les sociétés dont il est question ici ne « peuvent être que des sociétés prospères ; autrement « il ne serait pas question de bénéfices. Eh bien, « est-ce que par hasard elles s'administreraient toutes « seules, ces sociétés ? Si elles prospèrent, c'est « qu'elles sont conduites, dirigées, organisées, sur- « veillées ? Qui donc a la charge de cette direction, « si ce ne sont les directeurs et les administrateurs ? « Il y a donc un travail fourni par eux, et c'est pré- « cisément ce travail que récompensent les tantièmes. « Il n'y a pas là une attribution de bénéfices sans « contre-partie. Si maintenant vous voulez ajouter « à celà les responsabilités parfois très lourdes qu'en- « courent les administrateurs, et qu'ils encourront « d'autant plus qu'ils auront été négligents, respon-

« sabilités qui seront civiles, mais coûteuses et quel-
« quefois même correctionnelles, vous comprendrez
« aisément ce qu'a d'exagéré l'argument qui consiste
« à dire que les administrateurs sont des parasites
« que le fisc ne doit pas épargner ».

Nous n'avons rien voulu supprimer de ce plaidoyer en faveur des Conseils d'Administration afin de n'en pas diminuer la force. Disons de suite qu'il ne nous a pas convaincu. Certes, il serait faux de soutenir que les administrateurs sont des parasites, des « scories » du régime capitaliste selon l'expression citée par M. Thaller (1). Mais nous avons vu plus haut que le travail des administrateurs proprement dits, se réduit, en général, à peu de chose. Et pourtant dit M. Vallé, il faut que les sociétés dont il s'agit soient bien administrées pour faire des bénéfices, parfois considérables. Certes, mais c'est à l'administrateur-délégué ou au directeur-général qu'incombe en réalité le travail d'administration. M. Vallé ne l'ignore pas puisqu'il parle des « directeurs et admi-
« nistrateurs ». Il a seulement tort d'en attribuer tout l'honneur au conseil d'administration.

D'autre part, M. Vallé ne fait pas de distinction entre les diverses rémunérations que peuvent percevoir les administrateurs. Or, nous croyons l'avoir démontré, il n'est pas possible d'assimiler les rémunérations fixes à passer par frais généraux qui représentent vraiment le prix d'un travail, aux tantièmes qui doivent être considérés comme la contre-partie de la responsabilité spéciale des administrateurs et qui, de ce fait, ne peuvent être regardés comme la rémunération d'un travail. M. Vallé a raison de déclarer que cette responsabilité assumée par les membres du Conseil mérite une rémunération spéciale, c'est

(1) Thaller, op. cit., p. 427.

également notre avis ; mais nous maintenons que celle-ci doit être prise sur les bénéfices sociaux.

Un autre sénateur, M. Guillier, portait la discussion sur un autre terrain. Il demandait que l'on distinguât entre petites et grandes sociétés anonymes, A la même séance où M. Vallé avait pris la parole, il déclarait : « On ne considère que les grandes so-« ciétés qui réalisent de gros bénéfices ; on n'envisage « que celles dans lesquelles l'administration ne donne, « pour ainsi dire, aucune peine, et dans lesquelles « le rôle des administrateurs est presque nul. Mais « il n'y a pas que ces grandes sociétés organisées « de telle façon que les administrateurs peuvent « s'en rapporter à la direction et se bornent à exercer « une surveillance générale et parfois superficielle ; « il faut aussi tenir compte des petites sociétés qui « n'ont pas de directeurs, qui sont administrées « très effectivement par des gens qui leur consacrent « la meilleure part de leur activité et de leur intelli-« gence. Croit-on que tous ces petits administrateurs « réalisent de gros bénéfices ? Combien de ces sociétés « au capital modique ne donnent que peu de béné-« fices, souvent même n'en réalisent aucun ! Ces « bénéfices médiocres, qui ne correspondent même « pas à l'effort de travail fourni par les administra-« teurs, vous les frapperiez d'un nouvel impôt ? « Ce que touchent ces administrateurs modestes qui « n'ont ni un grand nom, ni une grande situation, ni « les distinctions dont on a tant parlé, n'est que la « rémunération de leur travail. Ce n'est certes pas « autre chose qu'un traitement correspondant à « peine aux services journaliers qu'ils rendent à la « société » (1).

(1) *J. O.*, Débats Parlementaires, Sénat, 7 juillet 1911, p. 1163.

Cette distinction entre petites et grosses sociétés a quelque chose de juste. Mais il y a un moyen bien simple d'assurer aux revenus du travail de ces administrateurs consacrant tout leur temps aux affaires sociales, le traitement fiscal plus modéré auquel ils ont droit. C'est de faire, de ces administrateurs, des administrateurs-délégués et des directeurs techniques ; car ce cumul est admis. Il est certain que les intéressés useront largement de la faculté qui leur est ainsi laissée.

Et puis, les petites sociétés dont il s'agit devraient plus logiquement être constituées sous forme de sociétés de personnes. Si, malgré tout, leurs fondateurs ont préféré la forme anonyme, c'est certainement qu'ils y trouvaient leur intérêt. Les administrateurs de ces sociétés ne sont donc pas à plaindre.

§ 2me. — *Instruction administrative du* 30 *Mars* 1918

Quelques années après cette loi de 1911, le nouveau système d'impôts sur le revenu était instauré. L'instruction Administrative du 30 Mars 1918 déterminait le régime fiscal applicable aux tantièmes et jetons de présence distribués aux administrateurs des sociétés anonymes. En ce qui concerne les tantièmes, elle les déclarait déductibles du bénéfice s'ils étaient alloués aux directeurs ou aux administrateurs délégués, en rémunération de leur travail spécial ; quant aux tantièmes alloués indistinctement à tous les membres du conseil, elle les retenait pour la détermination du bénéfice social imposable (1).

---

(1) Voici le texte de l'Instruction se rapportant à cette question : « .....20 Participations..... Pour ce qui concerne les société anonymes, « les tantièmes versés au personnel employé, aux directeurs ne faisant « pas partie du Conseil d'Administration, et même aux Administrateurs- « délégués, en tant que ce versement rémunère spécialement le travail

Pour les jetons de présence, pourvu qu'ils fussent prélevés sur les frais généraux même en l'absence de bénéfices, la même instruction admettait qu'ils soient considérés comme un salaire (1).

§ 3me. — *Loi du* 13 *juillet* 1925, *article* 79.

Le législateur n'a pas été longtemps sans intervenir lui-même dans la question des tantièmes et jetons de présence des administrateurs. Il l'a fait d'ailleurs, comme en 1911, à l'occasion de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. La loi du 13 Juillet 1925, article 79, déclare, en effet, que : « Sont « passibles en totalité de la taxe instituée par l'article « 12 de la loi du 13 Juillet 1911 et par l'article 12 « de la loi du 30 Décembre 1916, les prélèvements « sur les bénéfices qui, à partir de la promulgation « de la présente loi, seront effectués au profit de « l'administrateur unique ou des membres des conseils « d'administration, en leur dite qualité, même si « ces prélèvements ne résultent pas d'une disposition « statutaire obligatoire ». La fin de l'article indique la raison de cette nouvelle disposition. Il s'agissait de remédier à un abus auquel l'article 12 de la loi du 13 juillet 1911 avait donné lieu. Cet article, en effet, visant les bénéfices distribués « par suite de

« de direction qui leur est confié, ne sont pas compris dans le bénéfice « servant de base à l'impôt dû par la société ; mais les tantièmes attribués « indistinctement à tous les membres du Conseil d'Administration n'en « seront pas distraits ; ces tantièmes que les bénéficiaires reçoivent en « tant que membres de la société, sont entièrement comparables aux « dividendes distribués aux actionnaires, et constituent comme eux une « part du bénéfice social..... »

(1) Même Instruction : « ....Il y a lieu d'assimiler également aux « traitements et salaires, les jetons de présence et allocations fixes attri- « bués aux membres des conseils d'administrations, administrateurs- « délégués ou administrateurs-gérants des sociétés anonymes, par voie « de prélèvement sur les frais généraux de l'entreprise, et indépendam- « ment de l'existence de tout bénéfice réalisé par la société. »

« dispositions statutaires », aux administrateurs, il était possible d'échapper au paiement de la taxe en ne prévoyant pas de tantièmes dans les statuts et en les faisant allouer chaque année par l'Assemblée Générale. Avec ce nouveau texte, ce subterfuge n'était plus possible. C'était là, croyons-nous, le seul but de l'article. Le Commissaire du Gouvernement donnait, d'ailleurs, tous apaisements aux députés en ce qui concerne le sort des allocations spéciales aux administrateurs-directeurs, qui devaient encore, d'après lui, être considérées comme une charge sociale (1). Ces rémunérations devaient continuer à échapper à la taxe. En conséquence elles étaient imposées à la cédule des traitements et salaires et déductibles du bénéfice social imposable. Les jetons de présence n'étaient pas non plus atteints par la nouvelle disposition, en tant qu'ils étaient prélevés sur les frais généraux. Ils n'acquittaient alors que l'impôt sur les traitements et salaires, comme par le passé.

§ 4me. — *Loi du* 29 *Avril* 1926, *article* 17.

Les deux dernières dispositions législatives sur la même question sont de 1926. Nous les commenterons successivement (2).

---

(1) *J. O.* Débats Parlementaires, Chambre des Députés, 2e Séance du 25 février 1925, p. 1280.

Il y avait, d'ailleurs, contestation sur le point de savoir si l'administrateur-délégué devait être assimilé à l'administrateur-directeur. La circulaire de la direction générale de l'Enregistrement du 15 juillet 1925, n'admettait pas cette assimilation.

(2) Nous ne citerons que pour mémoire la disposition bizarre de l'article 30 *in fine*, de la loi du 4 avril 1926. Cette disposition eut une existence éphémère, puisque l'article 17 de la loi de finances du 29 avril 1926 l'abrogeait déjà.

Aux termes de cet articles 30 : les tantièmes et jetons de présence des administrateurs des sociétés anonymes étaient frappés d'un « impôt de 10 %, *ad valorem* » (?).

La première est l'article 17 de la loi de finances du 29 Avril 1926, ainsi conçu : « Les jetons de présence « et rémunérations diverses des administrateurs des « sociétés par actions, sont soumis à l'impôt de « 12 % sans décimes établi sur les tantièmes d'admi- « nistrateurs par l'article 12 de la loi du 13 Juillet « 1911, et les lois postérieures ».

Enfin, l'article 4 de la loi du 19 Décembre 1926, déclare : « L'article 17 de la loi du 29 avril 1926 « est complété ainsi qu'il suit : Toutefois, les allo- « cations de toute nature, tantièmes, jetons de « présence et rémunérations diverses, perçues par « l'Administrateur-délégué en sus de celles attribuées « aux autres membres du Conseil d'Administration « et en tant qu'elles sont destinées à le rémunérer « de son travail de direction, ne sont soumises qu'à « l'impôt sur les traitements et salaires ».

Du fait de l'article 17 de la loi du 29 Avril 1926, toutes les rémunérations attribuées aux administrateurs purs et simples des sociétés par actions se voyaient imposées à la taxe de 12 % qui était alors le taux de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Au point de vue des bénéficiaires, il n'y avait donc plus aucune différence à faire entre ces diverses rémunérations ; en particulier les jetons de présence passés par frais généraux étaient assimilés entièrement aux tantièmes prélevés sur les bénéfices. Deux questions se posaient alors : quelles étaient les conséquences de cette disposition en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ? Quel régime fiscal fallait-il appliquer dorénavant aux rétributions spéciales des administrateurs-délégués ou directeurs.

Sur la première question, l'on était généralement d'avis (1) que les jetons de présence, et toutes autres

(1) Cf. par exemple. Bocquet, op. cit. (supplément), p. 49.

rémunérations attribués aux administrateurs en leur dite qualité étant désormais assimilés aux tantièmes, c'est-à-dire à une part des bénéfices sociaux au regard des bénéficiaires puisqu'imposés à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, il fallait également les considérer comme un bénéfice au regard de la société et non comme une charge sociale. Cependant l'Administration décidait que si ces rémunérations figuraient régulièrement aux frais généraux, elles ne devaient pas être imposées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1). Cette solution de l'Administration nous semble bien vague et dangereuse, car la question reste entière : à quelles conditions pourra-t-on considérer qu'il y a vraiment pour la société une charge. S'il suffit pour cela de faire figurer ces rémunérations aux frais généraux, on peut être assuré qu'aucune société n'y manquera.

Mais la question est seulement de savoir, en ce qui nous concerne, si toute somme imposée comme bénéfice entre les mains des administrateurs (taxe sur le revenu des valeurs mobilières) doit être également considérée comme un bénéfice au regard de la société, et acquitter de ce chef l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Pour MM. Allix et Lecerclé, il doit bien en être ainsi (2). Ce qui est bénéfice pour l'administration de l'Enregistrement (taxe sur le revenu des valeurs mobilières) doit être également considéré comme bénéfice par l'administration des contributions directes (Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux). Nous ne sommes pas de cet avis ; car nous estimons que c'est mal poser la question. Les idées qui ont guidé le législateur de 1872, lorsqu'il a créé la taxe sur le

(1) Circulaire Dir. gén. du 25 septembre 1926.
(2) Allix et Lecerclé. Op. cit., pp. 359-360.

revenu des valeurs mobilières, n'étaient pas celles du législateur de 1917 instituant l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le législateur de 1872 ne visait pas le bénéfice à proprement parler : il visait principalement les revenus des capitaux mobiliers, revenus réalisés sans travail. En somme, la formule souvent employée : l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux atteint les bénéfices réalisés par la société ; la taxe sur le revenu des valeurs mobilières atteint les bénéfices distribués aux associés est assez peu recommandable. Elle est vraie en ce sens que les bénéfices distribués sont imposables à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières ; elle est fausse dans la mesure où elle tend à faire oublier que la taxe sur le revenu des valeurs mobilières atteint autre chose que les bénéfices, elle atteint par exemple aussi les revenus des obligations, revenus de créances qui ne peuvent être considérés comme une répartition de bénéfices, ceux-ci devant revenir seulement aux associés. D'autant plus que, dans le cas des obligations, l'intérêt qui leur est servi est certainement une charge de la société, et n'est pas imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Aussi, ne trouvons-nous nullement contradictoires les positions respectives de l'Administration des Contributions directes et de l'Enregistrement, vis-à-vis des jetons de présence attribués aux administrateurs non investis de fonctions spéciales.

En second lieu, à la suite de l'article 17 de la loi du 29 Avril 1926, on pouvait se demander si le régime appliqué jusque là aux rémunérations spéciales des administrateurs-directeurs était maintenu. Les tantièmes attribués à l'administrateur-directeur en rémunération de son travail, jusqu'alors considérés comme un salaire, devaient-ils désormais être réin-

tégrés dans le bénéfice imposable de la société. N'oublions pas qu'il s'agit d'une disposition concernant la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. Le texte parle de « rémunérations diverses » des administrateurs. L'administration de l'Enregistrement déclarait non imposable à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, la part des tantièmes allouée à l'Administrateur-directeur, en sus de sa part d'administrateur (1). En ce qui concerne la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, la même solution s'imposait selon nous : ces tantièmes attribués aux administrateurs-directeurs en rémunération de leurs services, devaient être considérés comme un salaire et figurer parmi les charges de l'entreprise à déduire du bénéfice imposable.

La situation des Administrateurs-délégués restait très incertaine. Car l'Administration continuait à refuser de les assimiler aux Administrateurs-directeurs pour leurs rémunérations spéciales.

§ 5me. — *Loi du* 19 *Décembre* 1926, *article* 4.

Mais la loi du 19 décembre 1926 (article 4) est venue assimiler complètement l'Administrateur-délégué à l'Administrateur-directeur au point de vue fiscal. Elle déclare que toutes les rémunérations, aussi bien tantièmes que jetons de présence qui lui sont attribuées en considération de ses fonctions spéciales sont imposables seulement à la cédule des traitements et salaires. Du même coup, d'ailleurs, le doute qui pouvait subsister sur les conséquences de la loi du 29 Avril 1926 en ce qui concerne les tantièmes attribués aux administrateurs-directeurs, en plus de leur part d'administrateurs, n'existe plus. Car le texte

(1) Circulaire Dir. Générale du 25 septembre 1926.

visé assimile entièrement les tantièmes aux jetons de présence s'ils sont attribués en rémunération du travail de direction. Depuis cette loi, la distinction entre l'Administrateur-délégué mandataire, et l'Administrateur-Directeur, lié par un contrat de louage de services a perdu beaucoup de son intérêt.

§ 6me. — *Instruction Administrative du* 31 *Janvier* 1928

L'Instruction Générale des Contributions directes du 31 Janvier 1928, commente ces dispositions législatives, et donne une vue d'ensemble de la question. Dans son numéro 26, intitulé : *Rétributions des administrateurs dans les sociétés anonymes*, elle déclare ceci : « Le caractère de charge sociale « doit être reconnu dans les sociétés anonymes, « aux rétributions diverses (jetons de présence et « allocations fixes) qui sont attribuées aux admi- « nistrateurs et ne sont pas prélevées sur les bénéfices « « sociaux ».

« La même solution s'applique aux appointements « alloués aux administrateurs-délégués ou aux admi- « nistrateurs directeurs, à titre de rémunération de « leurs fonctions spéciales ».

Il ne faudrait pas se hâter de dire que cette décision, du moins en ce qui concerne les jetons de présence revenant aux administrateurs purs et simples, est en contradiction avec l'article 79 de la loi du 13 Juillet 1925 toujours en vigueur. En effet, nous le rappelons, ce texte ne s'occupe que de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières à laquelle il assujettit ces jetons de présence. Or, nous croyons l'avoir démontré, on ne peut soutenir que toutes les fois que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est dû, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, est nécessairement dû aussi. Nous croyons

seulement que ce point mériterait d'êtrre précisé davantage. Nous voudrions que soient indiquées les conditions dans lesquelles les sociétés pourront porter les jetons de présence aux frais généraux. Il faudrait également fixer des taux maxima à ces rétributions. Ce serait, d'ailleurs, nous le reconnaissons, assez difficile. Car il ne peut s'agir d'une règle uniforme pour toutes les sociétés. Nous estimons enfin que l'on devrait appliquer à ces jetons de présence, l'impôt sur les traitements et salaires et non la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. Nous nous sommes expliqué sur ce point plus haut (1).

Si nous examinons maintenant les dispositions de l'Instruction se rapportant à la Répartition du bénéfice, nous retrouvons la question des tantièmes. Nous croyons préférable de citer le passage tout au long, car il résume parfaitement bien la question. Tout commentaire serait superflu.

« ...Pour ce qui concerne les sociétés anonymes, « les tantièmes versés au personnel employé et aux « directeurs ne faisant pas partie du Conseil d'admi- « nistration ne sont pas non plus compris dans le « bénéfice net à raison duquel la société est passible « de l'impôt.

« Par contre, les tantièmes attribués indistincte- « ment à tous les membres du Conseil d'Adminis- « tration, n'en doivent pas être distraits. Ces tantièmes « que les bénéficiaires reçoivent en tant que membres « de la société, sont entièrement comparables aux « dividendes distribués aux actionnaires et consti- « tuent comme eux une part du bénéfice social.

« Pour ce qui est des tantièmes spécialement « alloués aux administrateurs investis de fonctions

(1) Cf. *Supra*, pp. 129-131.

« spéciales (administrateur-directeur, ou adminis-
« trateur-délégué, il y a lieu d'établir une distinction.
« La part qui, dans les tantièmes versés à l'admi-
« nistrateur-directeur, lui revient en tant que membre
« du Conseil d'administration, doit rester comprise
« dans les bases de l'impôt dû par la société. Mais on
« doit en distraire la portion qui rémunére l'emploi
« de directeur. Cette dernière portion est affranchie
« de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et
« soumise à l'impôt sur les traitements et salaires.
« C'est également par ce dernier impôt que son
« atteints les tantièmes qui sont destinés à rémunérer
« l'administrateur-délégué de son travail de direction
« et qui lui sont alloués en sus de ceux que recueillent
« les autres administrateurs (Loi du 29 Avril 1926,
« art. 17 complété par la loi du 19 Décembre 1926,
« art. 4). Ces tantièmes doivent rester aussi en dehors
« des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels
« et commerciaux dont la société est redevable,
« tandis qu'on ne doit pas en retrancher les tantièmes
« reçus par l'Administrateur-délégué au même titre
« que les autres membres du Conseil d'Adminis-
« tration... (1).

(1) Instr. Adm. 31 janvier 1928. N° 39. — A propos de l'impôt sur les traitements et salaires, l'Instruction répète les mêmes solutions (N° 151) et donne le tableau suivant qui fait voir d'un coup d'œil toutes les solutions :

NATURE DES ALLOCATIONS ET QUALITÉ DES BÉNÉFICIAIRES	TAXE SUR LES REVENUS MOBILIERS	IMPOT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES	IMPOT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX
1° Tantièmes perçus par :			
Les membres du Conseil d'Administration . .	Imposables	Non imposables	Imposables
L'administrateur-délégué			
a) en tant qu'administrateur	idem	idem	idem
b) en tant qu'investi de fonctions spéciales . .	Non imposables	Imposables	Non imposables
L'Administrateur-directeur			
a) en tant qu'administrateur.	Imposables	Non imposables	Imposables
b) en tant que directeur .	Non imposables	Imposables	Non imposables
2° Jetons de présence et autres rémunérations ayant le caractère de charges sociales reçus par :			
Les membres du Conseil d'Administration . .	Imposables	Non imposables	Non imposables
L'Administrateur-délégué			
a) en tant qu'administrateur .	idem	idem	idem
b) en tant qu'investi de fonctions spéciales . . .	Non imposables	Imposables	idem
L'Administrateur-directeur			
a) en tant qu'administrateur .	Imposables	Non imposables	idem
b) en tant que directeur .	Non imposables	Imposables	idem

§ 7me. — *Que penser du régime fiscal actuel des différentes rémunérations examinées.*

Avant d'en terminer avec les sociétés anonymes qu'on nous permette de faire quelques remarques sur les solutions actuelles résultat des lois de 1926 et de l'Instruction Administrative du 31 Janvier 1928.

D'une manière générale, nous réclamerons une réglementation plus étroite des rémunérations diverses admises à figurer parmi les sommes déductibles du bénéfice imposable.

Il ne devrait d'abord pas suffire de porter telle somme aux frais généraux comme jetons de présence des administrateurs pour en faire ipso facto une charge de l'entreprise. Nous avons montré plus haut (1) que ces jetons de présence pouvaient être considérés comme la rémunération d'un travail. Il faut, pour cela, que cette rémunération reste proportionnée à l'importance du service rendu. Il ne faut pas qu'elle ait une importance telle, qu'elle puisse être considérée comme autre chose que la rémunération du travail des administrateurs. Sinon, il suffirait chaque année de passer par frais généraux, en les baptisant jetons de présence, des sommes considérables, pour éviter presque complètement le paiement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. L'Instruction Administrative du 31 Janvier 1928, que nous avons déjà citée admet la déduction à titre de charges de toutes les rétributions (jetons de présence et allocations fixes) « qui sont attribuées aux administrateurs et ne sont pas prélevées sur les bénéfices sociaux» Si l'on y réfléchit, cette formule n'est pas satisfai-

(1) Cf. *Supra* p. p. 129-131.

sante du tout. Elle peut être considérée comme énonçant une vérité évidente : doivent être considérées comme charges toutes les rémunérations des administrateurs qui ne sont pas prélevées sur les bénéfices. Nous admettrons plutôt que le rédacteur du texte a voulu dire autre chose. Il a sans doute entendu dire à peu près ceci : toutes les rétributions fixes attribuées aux administrateurs quels que soient les résultats des affaires sociales, et qui figurent aux frais généraux parmi les dépenses nécessaires à la marche de l'affaire, ne seront pas imposées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Et alors nous retrouvons la même question : dans quelle mesure peut-on voir dans les rémunérations dont il s'agit des dépenses nécessaires ? Nous croyons qu'il y a là une question de fait qui ne peut être résolue, nous l'avons déjà dit, par une formule générale, impossible à trouver. Il faudra bien, en conséquence, laisser le fisc examiner chaque cas particulier et, en cas de contestation, porter l'affaire devant les tribunaux qui jugeront dans quelle mesure ces rémunérations peuvent être considérées comme la rétribution d'un travail nécessaire à la marche de l'entreprise, et donc comme une charge sociale (1).

Ce que nous avons dit pour les jetons de présence, nous le dirons également des tantièmes attribués à l'administrateur-directeur ou administrateur délégué en sus de ses tantièmes d'administrateur. On pourrait poser comme condition à la déduction de ces tantièmes du bénéfice imposable, qu'ils ne soient pas exagérés, qu'ils correspondent autant que faire

(1) Nous croyons, par ailleurs, que des jetons de présence modérés pouvant être considérés comme la rémunération d'un travail devraient être imposés à la cédule des traitements et salaires et non à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières.

se peut à l'importance du travail fourni. Autrement, l'on ne peut plus parler de déduction de salaire, il s'agit d'une répartition de bénéfices.

Qu'on nous comprenne bien, nous admettons parfaitement qu'un administrateur-délégué ou directeur, qui sera souvent un homme éminent consacrant tout son temps et toute son activité à la direction difficile d'une vaste entreprise, retire de sa collaboration précieuse des avantages correspondant à l'importance des services qu'il rend. Nous estimons juste qu'après une rémunération raisonnable, en particulier sous forme de participation aux bénéfices, correspondant à la rémunération normale d'un travail salarié équivalent au sien, il obtienne encore quelque chose de plus. Si la Société fait des bénéfices, c'est avant tout grâce à lui ; il est convenable de lui en attribuer une part spéciale. Mais, par hypothèse, son travail a déjà été rémunéré ; il n'y aura donc plus ici qu'une répartition du bénéfice imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Il faudrait donc admettre, au moins, la possibilité d'une ventilation des tantièmes supplémentaires de l'administrateur-délégué ou directeur.

L'Instruction Administrative de 1928 est peu nette sur cette question. Elle semble bien considérer ces tantièmes spéciaux comme étant pour le tout la rémunération d'un travail. Elle parle, en effet, des « tantièmes qui sont destinés à rémunérer l'admi- « nistrateur-délégué de son travail de direction et « qui lui sont alloués en sus de ceux que recueillent « les autres administrateurs ».

Nous croyons, au contraire, que l'article 4 de la loi du 19 Décembre 1926 est plus exigeant et sous-entend la condition supplémentaire que nous réclamons. Il déclare en effet, que seront imposables seulement à la cédule des traitements et salaires :

« les allocations de toute nature, tantièmes, jetons « de présence et rémunérations diverses, perçues « par l'administrateur-délégué en sus de celles attri- « buées aux autres membres du Conseil d'Adminis- « tration et en tant qu'elles sont destinées à le rému- « nérer de son travail de direction... ». Il ne suffira donc pas que la rémunération soit spéciale à l'administrateur-délégué, il faudra de plus, qu'elle puisse être considérée comme la rémunération de son travail. Mais nous reconnaissons que notre interprétation n'est pas celle de l'Instruction Administrative de 1928 qui est généralement admise.

C'est, par exemple, l'interprétation adoptée par le Ministre des Finances dans sa réponse du 17 Février 1927 (1) qui déclare ceci : « L'article 4 de la « loi du 19 décembre 1926 a soumis à l'impôt sur les « traitements et salaires, les allocations de toute « nature perçues par les administrateurs-délégués « en sus de celles attribuées aux autres membres « des Conseils d'administration et en tant qu'elles « sont destinées à les rémunérer de leur travail de « direction. L'impôt sur le revenu des valeurs mo- « bilières n'atteint donc que les sommes allouées « aux administrateurs-délégués en leur seule qualité « de membres du Conseil d'Administration. ». Ce qui est décidé pour la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, doit certainement, dans le cas présent, être étendu à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Une autre réponse ministérielle du 29 Mars 1927 (2) semble, au contraire, admettre notre interprétation.

---

(1) Réponse du Ministre des Finances à une question posée le 3 décembre 1926, par M. About, Député (*J. O.*, Débats Parlementaires, 18 février 1927, p. 441).

(2) Réponse du Ministre des Finances à une question posée le 23 février 1927 par M. Joseph Courtier, Sénateur (*J. O.* Déb. parlem., 30 mars 1927, p. 354).

Voici les termes de cette réponse : « Pour distinguer « dans les tantièmes attribués aux administrateurs-« délégués des sociétés anonymes, la part qui doit « être soumise à l'impôt sur les traitements et salaires « et distraite des bases de l'impôt sur les bénéfices « industriels et commerciaux dû par la société, la « règle fondamentale est indiquée par le texte même « de l'article 4 de la loi du 19 Décembre 1926, qui « vise les tantièmes supplémentaires versés à l'admi-« nistrateur-délégué, en sus de ceux que reçoivent « les autres membres du Conseil d'administration. « C'est particulièrement sur ce point que les sociétés « ont à fournir des justifications, l'administration « se réservant de contrôler dans quelle mesure les « dits tantièmes supplémentaires sont destinés à « rémunérer le travail de direction assuré par le « bénéficiaire ».

L'administration n'est donc pas obligée de reconnaître le caractère de rémunération d'un travail à l'intégralité des tantièmes supplémentaires. Mais, encore une fois, cette interprétation semble bien abandonnée par l'Instruction administrative du 31 Janvier 1928 (1). Nous nous permettrons de le regretter.

---

(1) Voici, sur la même question, une décision intéressante de la Commission Supérieure des Bénéfices de Guerre, du 22 février 1918 (*Recueil officiel* N° 325) :

« Considérant que le sieur B...., directeur technique, et le sieur F..., « administrateur-délégué, doivent être regardés, eu égard à laur situation « dans la société.... non comme les maîtres de l'entreprise, mais comme « investis d'une fonction spéciale par la volonté et dans l'intérêt des « actionnaires ; considérant que les sieurs B... et F.... ont droit à raison « des fonctions spéciales qu'ils remplissent en dehors de leurs obligations « comme associés à une rémunération forfaitaire qui peut comprendre « un élément fixe et un élément variable, que toutefois, pour constituer « une charge, la dite rémunération envisagée dans son ensemble doit « conserver par son importance et sa qualité, le caractère d'un salaire... « etc..... ».

Nous n'avons pas parlé des commissaires aux comptes non plus que des membres des conseils de surveillance des sociétés en commandite par actions (auxquels doivent être assimilés les membres des

CHAPITRE III

GÉRANTS DES SOCIÉTÉS A RESPONSABILITÉ LIMITÉE

La loi du 7 Mars 1925 créant les sociétés à responsabilité limitée a introduit une nouvelle forme de sociétés intermédiaires entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. La situation des gérants de ces sociétés, bien entendu au point de vue seulement du régime fiscal de leurs rémunérations, fera l'objet de ce chapitre.

SECTION I

Situation juridique des gérants des sociétés à responsabilité limitée

Mais il importe avant tout que nous sachions à quels gérants nous avons affaire. Quels sont les caractères, quelle est la situation juridique que la

---

conseils du même nom dans les sociétés à responsabilité limitée). Vu le peu d'importance et d'intérêt de la question, nous estimons suffisante une simple mention en note.

Il a toujours été admis que les jetons de présence attribués à ces organes de surveillance constituant une rémunération de leurs fonctions spéciales, doivent être déduits du bénéfice imposable (cf. par exemple, Instr. adm. du 31 janvier 1928. N° 26, note). C'est juste. Mais l'on devrait préciser, à notre avis, que la rémunération, pour être déductible intégralement, ne doit pas être hors de proportion avec le travail fourni.

loi leur a donnés. Le texte essentiel est l'article 24 de la loi du 7 Mars 1925 qui déclare : « Les Sociétés « à responsabilité limitée sont gérées par un ou plu- « sieurs mandataires, associés ou non associés, salariés « ou gratuits. Ils sont nommés par les associés, « soit dans l'acte de société, soit dans un acte posté- « rieur, pour un temps limité ou sans limitation de « durée. Sauf stipulation contraire des statuts, ils « ont tous les pouvoirs pour agir au nom de la Société, « en toutes circonstances. Toute limitation contrac- « tuelle des pouvoirs des gérants est sans effet à « l'égard des tiers.

« Les gérants nommés par l'acte de société ou par « un acte postérieur ne sont révocables que pour « des causes légitimes ».

Retenons d'abord que les gérants peuvent être non associés. Ensuite, ils ont la qualité de mandataires. Ces mandataires ne sont jamais révocables *ad nutum* ; ils ne sont révocables que pour des « causes légitimes ». Quant à leurs pouvoirs, ils sont, en principe illimités. Les statuts pourront bien les limiter, mais cette clause ne sera pas opposable aux tiers.

Quelle est maintenant l'étendue de leur responsabilité ?

C'est l'article 25 de la loi du 7 Mars 1925 qui la fixe. Il déclare que « les gérants sont responsables « conformément aux règles du droit commun, indi- « viduellement ou solidairement suivant les cas, « envers la Société, et envers les tiers, soit des infrac- « tions aux dispositions de la présente loi, soit des « violations des statuts, soit des fautes commises « par eux dans leur gestion ». En somme, les gérants ne répondent que de l'exécution de leur mandat. Ils ne répondent pas indéfiniment sur leurs propres biens, des engagements sociaux, comme les associés

en nom. Ils ne contractent pas, du fait de leurs fonctions la qualité de commerçants ; ils se distinguent nettement de la société qu'ils administrent.

Ce point, qui nous semble essentiel, nous porte à conclure que les gérants des sociétés à responsabilité limitée sont comparables aux administrateurs-délégués des sociétés anonymes, malgré les différences que l'on peut, par ailleurs, relever entre eux (1). Nous nous inspirerons de cette considération dans tous les développements qui vont suivre.

SECTION II

Régime fiscal des rémunérations de ces gérants

Le travail du gérant, s'il est rémunéré, pourra l'être de deux manières : soit par un traitement fixe, soit par une participation dans les bénéfices, c'est-à-dire, des tantièmes ; soit encore par les deux à la fois. Quel sera le sort de ces rémunérations au point de vue de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ? Seront-elles considérées comme une charge sociale ; seront-elles, au contraire, considérées comme prises sur les bénéfices ? Nous sommes ici au cœur de notre sujet.

Avant d'aller plus loin, il nous faut indiquer au lecteur où nous voulons le mener. Nous étudierons d'abord la situation telle qu'elle se présentait avant l'article 4 de la loi du 30 Décembre 1928, nous verrons ensuite les modifications résultant de cette dernière loi, nous donnerons enfin notre appréciation. A propos de l'article 4 de la loi du 30 Décembre 1928,

---

(1) Notamment les administrateurs sont révocables *ad nutum*, n'ont que des pouvoirs d'administration et non de disposition, et doivent être pris parmi les associés.

nous nous arrêterons aux discussions importantes dont il a été l'occasion tant à la Chambre des Députés qu'au Sénat.

§ 1er. — *Avant la loi du 30 décembre 1928.*
a) Loi du 7 Mars 1925, article 42.

La loi du 7 Mars 1925 ne contenait aucune disposition concernant l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Par contre, elle s'occupait de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, pour déclarer qu'il ne devait pas s'appliquer à la part des bénéfices attribuée aux gérants. C'est l'article 42 qui contient cette disposition. Il l'énonce dans les termes suivants : « L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers « édicté par l'article 1er de la loi du 29 Juin 1872 et « l'article 31 de la loi du 29 Mars 1914, et par l'article 50 « de la loi du 25 Juin 1920, ne s'applique pas, dans les « sociétés prévues par la présente loi, aux dividendes, « intérêts, arrérages et autres produits revenant « aux gérants prévus à l'article 24 de la présente loi ». Au point de vue de cet impôt, les gérants sont donc assimilés aux associés en nom des sociétés de personnes Voilà par conséquent un point par lequel les gérants des sociétés à responsabilité limitée se rapprochent des associés-gérants des sociétés de personnes. Bien que non commerçants, ils ressemblent également sur ce point au commerçant individu. Pour l'application de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, en ce qui concerne la part du bénéfice attribuée au gérant associé, il ne sera donc pas nécessaire de rechercher la part rémunérant son travail, puisque tout ce qui lui revient est exonéré de l'impôt de 18 %. Nous dirons plus loin ce que nous pensons de cette disposition. Bien entendu, le gérant non associé, échappe lui aussi complètement à la taxe

sur le revenu des valeurs mobilières. Pour lui, il ne serait d'ailleurs pas possible de faire autrement, car tout ce qui lui est accordé constitue uniquement la rémunération d'un travail.

b) Réponses ministérielles

Au point de vue de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1), la pratique administrative s'était arrêtée immédiatement à un système ainsi conçu : Toutes les rémunérations fixes attribuées au gérant associé ou non associé, devaient être considérées comme un salaire à passer par frais généraux, donc déductible du bénéfice imposable.

En ce qui concerne les tantièmes, au contraire, il fallait distinguer selon que le gérant était associé ou non. Pour le gérant non associé, les tantièmes étaient intégralement considérés comme un supplément de salaire, donc comme une charge de la société, non imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Au contraire, les tantièmes alloués au gérant associé étaient, pour le tout, considérés comme une part du bénéfice social, et imposables, de ce fait, à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Voici, sur ce point, une réponse ministérielle du 5 Août 1925 : « Les appointements fixes alloués, « statutairement ou non, aux gérants associés ou

---

(1) Cet impôt était dû, d'ailleurs, par la société et non personnellement par les associés, comme dans les sociétés de personnes ; du moins en ce qui concerne les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple.

Cf. Sur ce point réponse du Min. des Finances à question N° 6941 posée au Sénat le 30 mai 1925 par M. Cadilhon.

Cf. également réponse du Ministre des Finances à question N° 7498 posée à la Chambre des Députés le 16 juillet 1926, par M. René Lafarge.

« non, des sociétés à responsabilité limitée, « devront être soumis à l'impôt sur les traitements « et salaires au nom des bénéficiaires et distraits des « bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et « commerciaux dû par la Société. Il en sera de même « des tantièmes qui seraient attribués aux gérants « non associés. Mais les tantièmes alloués aux gérants « membres de la Société devront être considérés « comme une distribution de bénéfices sociaux au « profit de certains associés, et, par suite, rester « compris dans les bases de l'impôt sur les bénéfices « industriels et commerciaux, applicable à la société, « les bénéficiaires n'étant pas dans ce cas, passibles « de l'impôt sur les traitements et salaires à raison « desdits tantièmes » (1).

Lorsque la loi du 19 Décembre 1926 eût, dans on article 4, déclaré imposables à la cédule des traitements et salaires toutes les rémunérations perçues par l'Administrateur-délégué des sociétés anonymes en considération de ses fonctions spéciales, le Ministre des Finances déclara, à plusieurs reprises, que rien n'était changé pour les gérants associés des sociétés à responsabilité limitée et qu'il n'y avait pas lieu de leur appliquer par analogie les dispositions de l'article en question (2).

---

(1) Réponse du Ministre des Finances à question N° 4736 posée le 23 juin 1925, par M. Ernest Couteaux, Député.

Cf. également réponse du Ministre des Finances à question N° 4933 posée le 7 juillet 1925, par M. Charles Bertrand, député.

(2) Cf. Réponse du Ministre des Finances à question N° 11048 posée le 8 février 1927 par M. Louis Rollin, député.

Cf. également Réponse du Ministre des Finances à question N° 7959 posée le 23 février 1927 par M. Joseph Courtier, Sénateur.

c) *Instruction administrative du* 31 *Janvier* 1928

L'Instruction des Contributions Directes du 31 Janvier 1928 donne les mêmes solutions. A propos des appointements fixes, elle déclare (n° 25) : «...Dans les sociétés à responsabilité limitée, où les associés « même gérants ne sont tenus que de leur mise, « il y a lieu de considérer que les associés investis « des fonctions de gérant, bien que n'étant pas de « véritables employés conservent cependant des inté- « rêts distincts de ceux de la Société. Les appointe- « ments fixes qui leur sont versés, quels que soient « les résultats de l'entreprise, doivent, dès lors, « être regardés comme une charge sociale susceptible « de figurer valablement parmi les frais généraux ».

Voici maintenant le passage de la même Instruction concernant les tantièmes (n° 39) : «... En ce qui « touche enfin les sociétés à responsabilité limitée, « on observe que cette forme de société est interme- « diaire entre la société de capitaux (capital divisé « en parts unitaires, responsabilité de chaque associé « limitée à sa mise), et la société de personnes (nombre « restreint des associés, conditions restrictives pour « la cession des parts).

« En raison de ce caractère mixte, il y a lieu de « soutenir que si les appointements fixes alloués « à l'associé gérant peuvent être regardés comme « une charge sociale (1. art. 25) par contre, les tan- « tièmes qui lui sont attribués doivent être considérés « comme une distribution de bénéfices sociaux et « compris dans la base de l'impôt dû par la société ».

« Quant aux tantièmes qui seraient versés à un « gérant non associé, ils viendraient en déduction « du bénéfice imposable comme les émoluments « fixes ».

Remarquons la raison invoquée par l'Instruction pour justifier les solutions adoptées. Elle équivaut à peu près à dire : la Société à responsabilité limitée étant intermédiaire entre la société de personnes et la société de capitaux, le régime fiscal à appliquer aux rémunérations des gérants associés doit être intermédiaire entre celui des associés-gérants des sociétés de personnes et celui des administrateurs-délégués ou directeurs des sociétés anonymes. Nous avouons ne pas être le moins du monde convaincu par un tel raisonnement. Il nous semble tout à fait insuffisant pour justifier la solution adoptée.

Les contribuables se hâtèrent naturellementde bénéficier des avantages fiscaux offerts par les sociétés à responsabilité limitée. Les gérants, même associés, pouvant recevoir un salaire déductible du bénéfice imposable, on vit, dans ces sociétés, se multiplier le nombre des gérants. L'avantage était d'ailleurs double ; car la part des bénéfices sociaux revenant aux gérants, même à titre de dividendes, échappait du même coup à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Et l'on en vint très vite à des abus vraiment scandaleux. Le Ministre des Finances, lors de la discussion de l'article 4 de la loi du 30 Décembre 1928 dont nous allons parler, déclarait qu'il y avait une société comptant 204 gérants. Dans une autre on avait nommé gérants des enfants de quatre ans. Il déclarait aussi que, des statistiques de l'Administration, il ressortait que dans 512 sociétés sur 2.334 (soit 22 %) les appointements des gérants avaient absorbé tout le bénéfice, et que dans 486 sociétés, les salaires des gérants dépassaient le total des bénéfices. (1)

(1) *Journal Officiel*, Débats parlementaires. Sénat. Séance du 27 décembre 1928.

Il fallait évidemment réprimer ces abus. Mais une loi était-elle indispensable à cette occasion. Nous nous permettons d'en douter. L'Administration pouvait très bien mettre à la déduction des salaires des gérants des conditions analogues à celles imposées pour la déduction des salaires de la femme et des enfants du commerçant travaillant avec lui. Elle aurait pu, sans arbitraire, exiger que les gérants accomplissent effectivement un travail de direction, et aussi que les salaires versés ne soient pas exagérés, c'est-à-dire, soient proportionnés au travail fourni.

§ 2me. — *Loi du* 30 *Décembre* 1928, *article* 4.

Quoi qu'il en soit, une autre voie a été suivie ; le Gouvernement a fait appel au Parlement pour réprimer les abus signalés. Son projet primitif refusait toute déduction du salaire aux associés-gérants, les assimilant ainsi entièrement aux associés en nom des sociétés de personnes. Mais finalement, à la suite des discussions au sein de la Commission des Finances, la disposition adoptée ne vise plus que le cas des sociétés où les associés-gérants possèdent la majorité des parts sociales. C'est l'article 4 de la loi du 30 Décembre 1928, dont la teneur suit :

« Pour la détermination des bases des impôts « cédulaires dus par les sociétés à responsabilité « limitée, les rémunérations allouées aux associés- « gérants, et portées dans les frais et charges, ne « sont pas admises en déduction, lorsque la majorité « des parts sociales, est possédée par l'ensemble des « associés-gérants ».

La discussion de cet article a donné lieu à un important débat, tant à la Chambre qu'au Sénat (1). Mais il est assez facile de résumer ce débat en quelques lignes. Tout le monde s'est déclaré d'accord sur la nécessité de réprimer les abus signalés ; l'accord était également unanime sur la nécessité de protéger les sociétés à responsabilité limitée de caractère familial, c'est-à-dire celles qui sont la raison d'être de la loi du 7 Mars 1925.

C'est sur la manière d'obtenir ce double résultat que partisans et adversaires de la mesure adoptée se sont opposés ; les premiers estimant que le texte proposé serair suffisant, les seconds déclarant au contraire qu'il serait absolument inopérant. Nous n'hésitons pas à nous ranger à l'avis de ces derniers.

Le texte de l'article 4 aboutit, en effet, à ne refuser la déduction admise jusqu'alors que dans le cas où les gérants-associés réunissent la majorité des parts sociales ; s'ils ont, au plus, 49 % de ces parts, c'est le maintien du régime antérieur. Et voici alors ce que déclarent les adversaires de la mesure. Nous citerons seulement les paroles de M. Julien Durand à la Chambre ; mais nous pourrions en citer beaucoup d'autres équivalentes prononcées par ses collègues des deux Chambres.

« Vous savez que cette forme nouvelle de société « permet de constituer des affaires de famille. Dans « ces affaires de famille, presque toujours ce sont « des gérants, c'est-à-dire des membres de la famille, « qui sont propriétaires de la majorité des parts. « Or, c'est justement dans ce cas là, que vous enlevez « aux gérants sociétaires le bénéfice de la disposition « ancienne.

---

(1) La discussion à la Chambre des Députés a eu lieu le 10 décembre 1928 (*J. O.* du 11 décembre, pp. 3561 à 3564 inclusivement).

La discussion au Sénat a eu lieu le 27 décembre 1928 (*J. O.* du 28 décembre, pp. 1590-1597).

« Au contraire, dans une importante société dont « les gérants ne seront pas, eux, propriétaires de la « majorité des parts, il sera possible à ces associés « gérants de bénéficier de le mesure que vous intro- « duisez dans la loi. Dans les petites sociétés de « famille, on sera privé de cet avantage, alors que, « dans les grandes, il sera presque toujours possible « de bénéficier de votre disposition nouvelle (1) ».

Aucune réponse sérieuse n'a été faite à cette objection capitale contre le texte voté. Avant d'indiquer notre propre solution, nous parlerons des amendements proposés qui auraient rendu ce texte beaucoup plus acceptable. Nous nous arrêterons également un instant à certaines remarques qui ont été faites au cours de la discussion et dont quelques-unes se rapportent plus directement au sujet principal de notre étude.

En ce qui concerne les amendements rejetés, un premier texte proposé par MM. Alexandre Duval et Nicolle, ne refusait la déduction des salaires des gérants associés que lorsque le total de ces salaires

---

(1) *J. O.* du 11 Décembre 1928, p. 3563. — Il y aurait d'ailleurs, un moyen simple d'empêcher cet abus : limiter le capital social dans les sociétés à responsabilité limitée, mesure réclamée en particulier par M. Chapsal, rapporteur de la loi de 1925 devant le Sénat. Mais nous n'avons pas à nous occuper de cette question.

La mesure votée aboutit à créer deux catégories de sociétés à responsabilité limitée.

Celles où les gérants détenant la majorité des parts sociales, on peut dire que capital et travail de direction ne font qu'un, et où il y a, par conséquent, application du régime des sociétés de personnes, sans déduction de salaire possible pour les gérants.

Celles où le capital et le travail de direction peuvent être distingués et auxquelles on applique le régime des sociétés de capitaux. Mais pourquoi faire cette différence entre des sociétés juridiquement identiques.

Toutes les sociétés de même forme doivent être traitées fiscalement de la même manière. Les gérants ont absolument le même statut juridique dans l'un et dans l'autre cas. Il conviendrait donc de leur appliquer un traitement uniforme.

dépassait 5 % du capital social ou que la part d'un des gérants était supérieure à 100.000 francs (1).

Nous voyons une raison suffisante de repousser cet amendement dans ce fait que fixer une proportion entre la rémunération des gérants et le capital social aboutit nécessairement à avantager les grosses sociétés qui peuvent être des sociétés anonymes dissimulées, au détriment des petites sociétés. Le caractère familial de la société à responsabilité limitée se trouve donc, ici encore, sacrifié.

Dans une autre proposition, MM. Julien Durand et Nicolle, tout en admettant le texte qui est devenu l'article 4 de la loi du 30 Décembre 1928, demandaient que lui soit ajoutée une disposition autorisant la déduction, à titre de charge, d'une allocation maximum de 50.000 francs pour chaque gérant, dans tous les cas où le nombre des gérants associés n'excèderait pas quatre (2).

Il est certain que l'on aboutirait ainsi à rendre impossibles les gros abus les plus préjudiciables au Trésor. On protègerait également les petites sociétés familiales composées de peu d'associés, souvent tous gérants, et réalisant de modestes bénéfices. Ce serait donc un progrès sérieux sur la situation résultant de la mesure qui a été adoptée.

---

(1) On proposait, en conséquence, de remplacer l'article qui a été voté par le texte suivant : « Les traitements affectés aux associés-gérants des sociétés à responsabilité limitée et admissibles aux frais généraux de l'entreprise comme non passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux pourront atteindre au maximum 5 % du capital de la société sans toutefois que la part de chacun des gérants puisse dépasser 100.000 francs.» Cf. *J. O.* du 11 décembre 1928, p. 3562.

(2) Voici le texte de cet amendement : « Toutefois, dans les sociétés « à responsabilité limitée où le nombre des gérants associés n'excèdera « pas quatre, chacun de ces gérants associés pourra recevoir une allocation « maximum annuelle de 50.000 Frs, qui sera considérée comme frais et « charges et soumise à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires. » *J. O.* du 11 décembre 1928, p. 3563.

Au Sénat, on a également proposé des formules tendant à améliorer l'article 4. Une formule de MM. Maurice Langlois et Evrard était équivalente à celle proposée par MM. Julien Durand et Nicolle à la Chambre. Elle autorisait seulement cinq gérants au lieu de quatre. Il n'y a donc pas lieu d'y insister (1).

Au contraire, un texte de M. Manceau présentait une solution originale. Il établissait, il est vrai, lui aussi une proportion entre les rémunérations allouées aux gérants et le capital social, 5 % comme dans l'amendement Duval. Par ailleurs, il fixait à 200.000 francs la somme globale allouée aux gérants pouvant être considérée comme charge de la société et déduite du bénéfice imposable. Cette solution ne nous paraît pas non plus très intéressante, bien qu'elle permette d'atteindre les sociétés qui augmenteraient abusivement le nombre de leurs gérants. Mais nous la signalons parce que le texte proposé assimile les administrateurs-délégués des sociétés anonymes aux gérants associés des sociétés à responsabilité limitée, assimilation que nous croyons entièrement justifiée (2).

---

(1) Cf. *J. O.* du 28 décembre 1928, p. 1595.

(2) Voici le texte proposé par M. Manceau : « Pour la détermination « des bases des impôts cédulaires dûs par les sociétés anonymes et les « sociétés à responsabilité limitée, les rémunérations allouées aux admi« nistrateurs délégués et aux associés-gérants ne pourront être incorporées « aux frais généraux de l'entreprise et considérées comme salaires que « jusqu'à concurrence de 5 p. 100 du capital social effectivement versé « et de la somme totale de deux cent mille francs, quel que soit le nombre « des administrateurs-délégués dans une société anonyme et des gérants « associés dans une société à responsabilité limitée.

« Dans aucun cas, la même somme ne pourra à la fois être imposée « à la cédule des bénéfices commerciaux et à la cédule des salaires. La « cédule la plus forte lui sera seule appliquée. » (*J. O.* du 28 décembre 1928, p. 1590). Si nous estimons heureuse l'assimilation entre le gérant associé des sociétés à responsabilité limitée et l'Administrateur-délégué des sociétés anonymes, en revanche, nous ne sommes pas d'accord avec M. Manceau sur le régime fiscal commun qui devrait être appliqué à leurs rémunérations.

Nous nous expliquerons sur ce point tout à l'heure.

Enfin, nous tenons à donner notre opinion sur quelques idées qui ont été émises au cours de la discussion de l'article dont il s'agit.

Relevons d'abord la méprise commise par M. Flayelle qui, au Sénat, est venu déclarer que l'article 42 de la loi du 7 Mars 1925 se trouvait abrogé par l'article 4, tout au moins dans les sociétés où la majorité des parts sociales est possédée par les associés-gérants !(1). Or l'on sait que l'article 42 (2) a trait, non pas à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières dont il exonère tout ce qui est attribué aux gérants. Et il est certain que l'article 4 visant seulement l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne touche pas à l'article 42. Nous n'avons jamais eu connaissance d'une autre interprétation (3). L'Instruction de la Régie du 2 Janvier 1929 sur les dispositions de la loi de finances du 30 Décembre 1928 intéressant l'Enregistrement est absolument muette sur l'article 4, ce qui ne se comprendrait évidemment pas si l'interprétation de M. Flayelle avait la moindre chance d'être la bonne. Qu'on nous laisse, à ce propos, regretter que le ministre des finances qui était présent à la discussion ait laissé passer cette affirmation sans protester.

Nous reprocherons également au Ministre des Finances, l'assimilation qu'il entend faire des gérants

---

(1) *J. O.* du 28 décembre 1928, p. 1596.

(2) Cf. *Supra*, p. 163.

(3) Il est vrai que l'article 4 au lieu de parler de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, parle des « Impôts cédulaires dûs par les sociétés à responsabilité limitée ». La taxe sur le revenu des valeurs mobilières est bien un impôt cédulaire. Mais on peut dire que cet impôt cédulaire n'est pas dû par la Société, mais bien par les associés ; l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux étant seul dû par la société. Pourquoi, d'ailleurs, ne pas voter des textes plus précis. Au contraire, tous les sénateurs ont admis l'interprétation de M. Flayelle, sans protester.

associés des sociétés à responsabilité limitée aux associés en nom. Voici ce qu'il déclarait à la Chambre des Députés le 10 Décembre 1928 (1) : « Aux termes « de l'article 24 de la loi du 7 Mars 1925 sur les sociétés « à responsabilité limitée, ces sociétés sont gérées « par un ou plusieurs mandataires, associés ou non « associés, salariés ou gratuits.

« Il résulte de cette disposition que les émoluments « alloués aux gérants doivent être considérés comme « un salaire et déduits, à titre de charge d'exploi- « tation, de l'évaluation du bénéfice imposable de la « société, même lorsque les gérants sont des associés.

« Par contre, dans les sociétés en nom collectif « ou en commandite, la jurisprudence n'admet pas la « déduction des appointements que les associés res- « ponsables perçoivent à titre de rémunération de « leur travail personnel.

« Or, la situation des associés gérants dans les « sociétés à responsabilité limitée ne diffère de celle « des associés en nom collectif, qu'en ce que leur « responsabilité, au lieu de s'étendre à tous leurs « biens, est limitée au montant de leur mise. Cette « particularité mise à part, ils sont, en général, « les véritables maîtres de l'entreprise qu'ils gèrent ; « ils travaillent, comme les associés en nom collectif, « non pas pour le compte d'un employeur, mais pour « leur propre compte, Il paraît donc peu rationnel « d'assimiler la rétribution des gérants associés à « un salaire d'employé devant figurer dans les frais « généraux de la Société pour l'établissement des « impôts dont celle-ci est redevable ».

Le Ministre des Finances reconnaît, d'abord que l'art. 24 de la loi du 7 Mars 1925 conduit implicitement à autoriser la déduction du salaire des gérants.

---

(1) *Journal Officiel* du 11 décembre 1928, page 3561.

Il ajoute qu'il ne peut en être ainsi plus longtemps, le gérant associé étant, à part sa responsabilité limitée, assimilable en tout point à l'associé en nom. Nous croyons, au contraire, que cette différence suffit à rendre toute assimilation impossible. La responsabilité personnelle, solidaire et indéfinie assumée par les associés en nom est leur caractéristique essentielle ; le reste n'est qu'accessoire. Il est vrai que, bien souvent, la situation sociale du gérant associé d'une société à responsabilité limitée, vrai maître de son entreprise, sera en tout point comparable à celle de l'associé en nom. Mais, nous avons déjà rencontré ce cas (1) dans les sociétés anonymes composées d'un petit nombre d'actionnaires, tous administrateurs, et même administrateurs-délégués ou directeurs, sociétés qui, en fait, sont de véritables sociétés de personnes. Les raisons qui nous ont fait refuser un régime exceptionnel pour ces sortes de sociétés sont encore valables ici. Ce ne serait donc pas le seul cas de travailleur indépendant voyant la rémunération de son travail imposée à la cédule des traitements et salaires.

L'argumentation du Ministre des finances, pour si discutable qu'elle soit, a d'ailleurs, l'avantage de porter la question sur son véritable terrain. Toute la question est en effet, croyons-nous, de savoir si la situation de l'associé gérant de la société à responsabilité limitée est comparable à celle de l'associé en nom ou à celle de l'administrateur-délégué. Nous penchons pour la deuxième solution.

Signalons encore que MM. Jean Goy et Ramadier députés, ont déclaré qu'ils ne pouvaient permettre aux commerçants s'étant mis en société pour limiter leur responsabilité, ce qui est interdit au commerçant

(1) Cf. *Supra*, p. 135.

individu et aux associés en nom collectif responsables de leurs engagements sur tous leurs biens (1). Ils réclament l'égalité pour tous les commerçants. Fort bien. Mais comment assurer, au point de vue fiscal, cette égalité. C'est sur ce point que les avis diffèrent En tout cas, nous refusons, pour les raisons données plus haut, la déduction d'un salaire pour le commerçant individu ou pour l'associé en nom (2). Quant aux associés gérants des sociétés à responsabilité limitée, ils ne sont même pas, juridiquement, des commerçants.

Il ne faut surtout pas déclarer que toute formule de responsabilité limitée est mauvaise, que tous ceux qui adoptent une formule de ce genre doivent être poursuivie par la vindicte publique et subir les rigueurs du fisc. A ce compte, on pourrait supprimer la société anonyme qui présente bien le type le plus achevé de société à responsabilité limitée (3).

§ 3me. — *Conclusion, il conviendrait d'assimiler le gérant associé des sociétés à responsabilité limitée à l'administrateur-délégué*

Si nous préférons assimiler les associés-gérants des sociétés à responsabilité limitée aux administrateurs-délégués des sociétés anonymes, c'est, nous l'avons

---

(1) *J. O.* du 11 décembre 1928, p. 3564.

(2) Cf. *Supra*, pp. 68 et suiv. pour le commerçant individu et pp. 105 et suiv. pour les associés en nom.

(3) Nous ne pouvons, d'ailleurs, pas aborder le problème dans toute son ampleur, car la question sort nettement du cadre de notre étude.

Nous n'avons pas non plus à prendre parti sur les modifications qu'il conviendrait d'apporter, selon certains, à la loi du 7 mars 1925, en ce qui concerne, par exemple, la limitation du capital et du nombre des gérants. Ces mesures ont été réclamées, en particulier, par M. Chapsal, le rapporteur de la loi de 1925 au Sénat (Cf. *J. O.* du 28 décembre 1928, p. 1596).

déjà dit, précisément à cause de leur responsabilité limitée (1). Le gérant associé de la société à responsabilité limitée, tout comme l'administrateur-délégué, ne fait pas corps avec sa société ; il s'en distingue bien nettement, à la différence des associés en nom. Or, chaque fois que l'on peut distinguer la société des associés, nous croyons que l'on doit faire exactement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux l'impôt de la société. Dans ce cas le revenu du travail de l'associé gérant ne doit pas être incorporé dans le bénéfice social, c'est-à-dire le revenu social.

Dans ces conditions, nous estimons qu'il faut appliquer aux associés-gérants le même régime fiscal qu'aux administrateurs-délégués. C'est-à-dire que tous leurs traitements fixes seront à considérer comme une charge déductible du bénéfice social et, par conséquent, ne seront pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il faudrait donc abroger l'article 4 de la loi du 30 Décembre 1928. De même, les tantièmes attribués aux associés gérants en rémunération de leurs fonctions spéciales, constitueront un supplément de salaire déductible du bénéfice imposable (2).

Par exception, dans les sociétés à responsabilité limitée, où tous les associés seront gérants, les tantièmes, revenus du travail, ne pourront être distingués des dividendes, revenus du capital ; tout ce qui excèdera les rémunérations fixes des gérants devra être considéré comme pris sur le bénéfice.

---

(1) Revoir ce que nous avons dit, *Supra*, pp. 160-162.

(2) C'est également l'opinion de MM. Piot (*Traité théorique et pratique des sociétés à responsabilité limitée*, p. 90) et Bocquet, op. cit., p. 181.

Nous n'oublions, d'ailleurs, pas la réserve que nous avons faite concernant les tantièmes supplémentaires attribués à l'Administrateur-Délégué, cf. *supra*, pp. 156 et suiv.

Au point de vue de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, dont il nous faut bien dire quelques mots, nous estimons que l'article 42 de la loi du 7 Mars 1925 devrait être abrogé. En exonérant les gérants associés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières cet article les assimile aux associés en nom qui, nous l'avons vu, n'acquittent pas cet impôt. Mais c'est parce qu'il ferait double emploi avec l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont les associés en nom sont personnellement redevables (1).

Il faut, en effet, opter. Si l'on se prononce pour l'assimilation de l'associé gérant de la société à responsabilité limitée à l'Administrateur-délégué de la société anonyme, on ne doit pas s'arrêter en route. L'article 42 institue, à notre avis, un privilège injustifiable.

Enfin, nous continuons à croire qu'il n'était pas nécessaire d'un texte de loi pour réprimer les abus qui s'étaient produits avant la loi du 30 Décembre 1928. Si la solution que nous préconisons était adoptée, nous estimons que l'Administration serait suffisamment armée pour empêcher les abus. Nous ne pensons pas, comme M. Manceau (2) qu'il soit possible à une société anonyme de créer 204 Administrateurs-délégués sans provoquer des contestations du fisc. Dans ce cas extrême, il tombe sous le sens, en effet, qu'il ne peut y avoir travail effectif de ces 204 Administrateurs délégués. Une déduction à titre de salaire ne se justifiera donc pas. Il en serait de même pour une société à responsabilité limitée dont le nombre des gérants serait exagéré. Il en était également de même pour la société qui avait

---

(1) Exception faite nous l'avons vu des commandités des sociétés en commandite par actions.

(2) *Journal officiel* du 28 décembre 1928, page 1595.

nommé gérants des enfants de quatre ans. L'Administration peut toujours, à notre avis, contester une déduction à titre de salaire qui lui paraît exagérée. Le contribuable est alors amené à justifier de ses prétentions. S'il ne peut tomber d'accord avec le fisc, il devra recourir aux tribunaux.

Nous n'admettrions donc la déduction qu'à deux conditions : qu'il y ait travail effectif ; que la rémunération ne soit pas exagérée, c'est-à-dire hors de proportion avec le travail fourni (1).

---

(1) Nous ne nous sommes pour ainsi dire pas occupé du gérant non associé, car sa situation n'a jamais donné lieu à contestation. Tout ce qui lui est attribué, traitement fixe et tantièmes, est considéré comme charge sociale.

APPENDICE A LA TROISIÈME PARTIE

CAS DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES DE PRODUCTION

Avant de terminer notre étude, nous dirons quelques mots des sociétés coopératives de production. Le travail de main-d'œuvre accompli dans ces sociétés a, en effet, ceci de particulier qu'il est fourni par les associés eux-mêmes qui mettent ainsi en commun leurs capitaux, souvent modestes, et leur travail. Comme les sociétés coopératives de production sont, en principe, imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux (1) le problème de la déduction des salaires peut se poser également ici.

Il faut distinguer les sociétés coopératives de production ayant adopté la forme de sociétés de personnes, et les sociétés coopératives formées par actions.

Pour les premières, la solution ne nous semble pas douteuse : il faut refuser la déduction du salaire des associés qui travaillent dans leur propre société. Il n'est pas possible ici de distinguer sérieusement l'associé du salarié. Nous ne voyons, d'ailleurs pas,

(1) Cf. Allix et Lecerclé, op. cit., tome I, p. 424.

pratiquement, de différences entre ces sociétés coopératives et des sociétés de personnes ordinaires. Ce sont seulement des sociétés de personnes dans lesquelles tous les associés travaillent.

La situation n'est pas la même dans les sociétés coopératives par actions. Pour les raisons déjà données lorsque nous avons étudié la situation de l'administrateur-directeur dans les sociétés anonymes (1) nous admettrons que, dans ce cas, coexistent dans la même personne les qualités d'associé et de salarié. On ne peut vraiment pas traiter les associés n'occupant qu'un emploi subalterne dans leur société, plus sévèrement que l'administrateur, en même temps directeur technique, qui se trouve au sommet de la hiérarchie de l'entreprise (2).

Il faudra donc tout d'abord déduire du bénéfice imposable le salaire fixe attribué aux associés qui fournissent leur travail.

Mais ce n'est pas tout, presque toujours, l'ouvrier associé touchera, en plus de sa rémunération fixe, une rémunération supplémentaire prise sur le bénéfice. Si cette rémunération est basée, non pas sur le capital apporté à la société par le bénéficiaire, mais sur son salaire, sur les journées de travail qu'il a fournies, il n'est pas douteux qu'elle devra être considérée comme un supplément de salaire non imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Encore faut-il que cette rémunération ne soit pas exagérée, qu'elle ne constitue qu'une

---

(1) Cf. *Supra*, pp. 136 et suiv.

(2) Il ne faut pas objecter que les ouvriers éliront ici leur chef et, par conséquent, n'obéiront qu'à eux-mêmes. Car, une fois le Conseil d'Administration élu, les ouvriers sont dans la même situation que des ouvriers non associés, ils sont commandés de la même façon. Le Conseil d'Administration est certes révocable *ad nutum*, mais il faut que la majorité des ouvriers ait décidé cette révocation. Donc un ouvrier pris isolément n'est pas son propre patron. Le patron c'est la collectivité.

fraction du salaire principal ; sinon l'on ne peut plus parler de supplément de salaire, il s'agit de la répartition des bénéfices. Mais à quel endroit y aura-t-il passage d'une catégorie à l'autre ; nous sommes bien en peine de le préciser. Il faudrait, croyons-nous, fixer un pourcentage forfaitaire ; le supplément de salaire basé sur les résultats de l'entreprise, ne devant pas dépasser 10, 15 ou 20 % par exemple du salaire principal. Mais il y aura forcément un peu d'arbirtaire dans cette mesure. Et ici, comme l'ensemble des salariés et l'ensemble des associés se confondent, il est bien difficile de distinguer ce qui revient aux uns de ce qui revient aux autres.

Comme la question n'a guère d'intérêt pratique, nous n'y insisterons pas davantage.

CONCLUSION

Nous voici maintenant arrivé au terme de notre étude. Comme nous nous l'étions proposé, nous avons examiné tous les cas de déduction de salaires possibles. Ce travail comporte-t-il une conclusion d'ensemble ; les questions examinées ne sont-elles pas indépendantes les unes des autres. ?

Nous croyons pouvoir donner une conclusion générale parce que, dans chacun des cas étudiés, il s'agissait toujours de répondre aux deux mêmes questions : Y-a-t-il, dans le revenu envisagé, un revenu du travail nettement distinct du revenu mixte que constitue le bénéfice industriel ou commercial et, par conséquent, à retrancher de ce dernier ; quel est, en pratique, le régime fiscal appliqué à ce revenu ?

Et maintenant, en guise de conclusion, nous n'avons plus qu'à répondre à une dernière question : étant donné ces solutions de la pratique dans chaque cas, est-ce que les revenus du travail bénéficient bien du régime de faveur auquel ils ont droit si l'on admet, comme nous le faisons, la théorie de la discrimination. Nous croyons pouvoir répondre qu'il en est bien ainsi à quelques exceptions près.

Il n'est pas dans notre intention de reprendre ici toutes les critiques de détail que nous avons eu l'occasion de faire au cours de ce travail. Nous rappellerons seulement qu'il y a deux questions pour lesquelles, nous l'espérons, n'est pas encore intervenue, la solution définitive souhaitable : celle du salaire de la femme mariée travaillant dans

l'entreprise de son mari, celle du salaire des gérants associés des sociétés à responsabilité limitée.

Mais, pour le reste, nous estimons qu'il convient, à peu de chose près, de s'en tenir aux solutions actuelles. En particulier, il faut continuer à refuser la déduction du salaire du commerçant, la déduction du salaire des associés en nom et des commandités gérants. Peut-être, d'un point de vue purement théorique, serait-il souhaitable de faire une discrimination des revenus du travail et des revenus du capital à l'intérieur du bénéfice industriel ou commercial lui-même. Mais nous pensons que c'est impossible pratiquement et tout au moins inutile.

On entend déclarer un peu partout que le système français d'impôts directs issu de la guerre doit être remanié profondément ; bien souvent l'on déclare même qu'il offense la justice, le bon sens, qu'il est vexatoire, inquisitorial. Sans prendre parti sur le fond de la question (1) nous pouvons déclarer qu'au point de vue particulier auquel nous nous sommes tenu, il ne nous semble vraiment pas mériter toutes ces critiques. Après plus de dix ans d'application, l'on est arrivé à des solutions acceptables dans l'ensemble. Il est inutile de tout remettre en question à chaque instant. L'une des principales qualités d'un système d'impôts, c'est la stabilité.

FIN

Vu : *le Doyen*,
P. DUEZ.

Vu : *le Président de thèse*,
P. DUEZ.

Vu et permis d'imprimer,
Le Recteur,
CHATELET.

(1) Nous ne songeons pas à nier l'évidence en contestant que le contribuable français supporte actuellement une très lourde charge ; mais ce n'est pas uniquement du fait des impôts directs. D'ailleurs, il y a un moyen bien simple d'alléger les charges fiscales sans toucher si peu que ce soit au système fiscal lui-même : abaisser les taux des différentes cédules. Cette solution empirique ne nous semble pas la moins bonne.

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX. — Traité élémentaire de Science des finances et de législation financière française. Paris, 1927.

ALLIX et LECERCLÉ. — L'impôt sur le revenu. Impôts cédulaires et impôt général. Paris, 1928.

BAYART. — Le régime économique moderne exposé : I. Aux patrons ; II. Aux ouvriers. Paris, 1928.

BOCQUET. — L'impôt sur le revenu cédulaire et général. Paris, 1926.

GIDE. — Cours d'Economie Politique. Paris, 1925.

GUTU. — De la participation des ouvriers aux bénéfices sous forme d'actions de travail. Thèse, Paris, 1919.

LECERCLÉ. — L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Thèse, Paris, 1922.

MAUREIL-DESCHAMPS. — De la situation respective du Conseil d'Administration et du Directeur dans la Société anonyme. Thèse, Paris, 1909.

PICARD. — Le salaire et ses compléments. Allocations familiales, assurances sociales. Paris, 1928.

PIOT. — Traité théorique et pratique des Sociétés à responsabilité limitée. Paris, 1926.

PLANIOL. — Traité élémentaire de Droit Civil, Paris, 1927.

Répertoire pratique de législation de doctrine et de jurisprudence, DALLOZ. Sociétés (par M. PIC). Paris, 1925.

SAVOYE. — La participation aux bénéfices. Etat actuel de la question. Thèse, Paris, 1923.

THALLER. — Traité élémentaire de Droit Commercial. Paris, 1925.

VIOLOT. — Théorie juridique de la participation aux bénéfices dans le louage de services. Thèse, Paris, 1898.

WAHL. — La déduction des salaires de la femme pour l'établissement des bénéfices commerciaux. *Revue des Contributions*, Avril 1929.

ZEVACO. — La notion du bénéfice imposable en matière d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux. Thèse, Paris, 1922.

REVUES

DALLOZ. — *Recueil périodique et critique* (D. P.).

Gazette du Palais.

Journal Officiel. — Débats parlementaires.

Revue des Bénéfices de guerre.

Revue des Impôts (R. I.).

Revue de l'Enregistrement.

SIREY. — *Répertoire de jurisprudence* (S).

TABLE DES MATIÈRES

Pages

INTRODUCTION 3

PREMIÈRE PARTIE

LES SALAIRES ET ALLOCATIONS DIVERSES ATTRIBUÉS AU PERSONNEL

Ou étude des difficultés spéciales tenant à la détermination du salaire 9
SECTION I. — *Salaires proprement dits* 9
SECTION II. — *La participation aux bénéfices et l'actionnariat ouvrier* 16
A) La Participation aux bénéfices 16
§ 1er. — Sa nature juridique ; 2 théories :
a) contrat de société 21
b) Convention accessoire au contrat de louage de services 26
§ 2e. — Le régime fiscal de la Participation aux bénéfices. 30
B) L'actionnariat ouvrier 33
§ 1er. — L'actionnariat pur et simple . . . 34
§ 2e. — Les actions de travail de la loi du 26 avril 1917 35
SECTION III. — *Les Allocations familiales* 40
§ 1er. — Leur nature juridique ; 2 théories :
a) Les allocations libéralités . . . 43
b) Les allocations complément du salaire 46
§ 2e. — Le régime fiscal des allocations familiales 50

SECTION IV. — *Les versements patronaux aux caisses de retraites, de secours, pensions, etc.* 52
§ 1er. — Cas des prestations imposées par la *loi* 52
§ 2me. — Cas des prestations libres 54
SECTION V. — *Rétributions diverses de personnes étrangères à l'entreprise (avocats, notaires, avoués, etc.)* 58

DEUXIÈME PARTIE

SALAIRES DE L'EXPLOITANT ET DES MEMBRES DE SA FAMILLE TRAVAILLANT AVEC LUI

Ou étude des difficultés spéciales tenant à la détermination du salarié. 61
SECTION I. — *Situation de l'exploitant lui-même* 62
§ 1er. — Décisions de l'Administration et de la Jurisprudence 63
§ 2me. — Réclamations du commerce 65
§ 3me. — Pourquoi il faut refuser la déduction d'un salaire pour le chef d'entreprise . . 68
SECTION II. — *Situation des enfants* 73
§1er. — Réponses ministérielles de 1908 . . 73
§ 2e. — Décisions de la Commission Supérieure des bénéfices de guerre. 76
§ 3me. — Réponses ministérielles d'après-guerre 78
§ 4me. — Conclusion. Les conditions de la déduction du salaire des enfants . 81
SECTION III. — *Situation de la femme* 82
§ 1er. — Les différentes opinions concernant la déduction du salaire de la femme . . 82
a) Opinion hostile à la déduction du salaire de la femme employée de son mari 83
b) Opinion admettant la déduction aux mêmes conditions que pour les enfants 87
c) Opinion intermédiaire prenant en considération le régime matrimonial des époux 88

§ 2me. — Jurisprudence récente 93
§ 3me. — Loi du 31 mars 1930, art. 8. . . . 97
§ 4me. — Situation de la femme employée dans la société de son mari 99

TROISIÈME PARTIE

LA QUESTION DE LA DÉDUCTION DES SALAIRES DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES

Ou étude des difficultés tenant à la constitution juridique de l'entreprise 103

Avant-Propos 103

Chapitre 1er.

La situation des associés gérants dans les Sociétés de personnes et les Sociétés en commandite par actions 105

Section I. — *Membres des sociétés en nom collectif (assimilés au commerçant individu)* 105
Section II. — *Situation des gérants des sociétés en commandite simple et par actions* 109
§ 1er. — Cas non douteux ; *a*) gérants non associés 109
b) commanditaires occupant un emploi subalterne dans leur propre société 111
§ 2e. — Cas des commandités gérants . . . 111
a) Opinion réclamant la déduction d'un salaire pour les commandités gérants 112
b) décisions de l'administration et de la jurisprudence 114
c) Conclusion : Il convient d'assimiler les commandités-gérants aux membres des sociétés en nom collectif 116

CHAPITRE II.

Administrateurs et Directeurs des Sociétés anonymes. 121
SECTION I. — *Les organes de direction des sociétés anonymes* 121
§ 1er. — Le conseil d'administration . . . 121
§ 2me. — L'administrateur-délégué et le diteur général 124
§ 3me. — Le directeur technique 126
SECTION II. — *Régime fiscal à appliquer aux rémunérations de ces organes de direction* 129
§ 1er. — Les administrateurs 129
a) jetons de présence 129
b) Tantièmes. 131
§ 2me. — L'administrateur-délégué et le diteur général 132
§ 3me. — Le directeur technique 133
§ 4me. — De la situation respective des administrateurs-délégués ou directeurs et des associés gérants des sociétés de personnes 133
SECTION III. — *Les solutions législatives et administratives*. 139
§ 1er. — Loi du 13 Juillet 1911, art. 12 . . 140
§ 2me. — Instruction administrative du 30 mars 1918 144
§ 3me. — Loi du 13 juillet 1925, art. 79 . . 145
§ 4me. — Loi du 29 avril 1926, art. 17 . . . 146
§ 5me. — Loi du 19 Décembre 1926, art. 4 . 150
§ 6me. — Instruction administrative du 31 janvier 1928 151
§ 7me. — Que penser du régime fiscal actuel des différentes rémunérations examinées 155

CHAPITRE III.

Gérants des Sociétés à responsabilité limitée 160
SECTION I. — *Situation juridique des gérants des sociétés à responsabilité limitée*. 160
SECTION II. — *Régime fiscal des rémunérations de ces gérants* 162
§ 1er. — Avant la loi du 30 décembre 1928.
a) Loi du 7 mars 1925, art. 42 . 163
b) Réponses ministérielles 164
c) Instruction administrative du 31 janvier 1928 166

§ 2me. — Loi du 30 décembre 1928, art. 4 (amendements proposés et interventions diverses dans la discussion de cet article) 168
§ 3me. — Conclusion : Il conviendrait d'assimiler le gérant associé des sociétés à responsabilité limitée à l'administrateur-délégué 176

APPENDICE A LA TROISIÈME PARTIE

Cas des Sociétés Coopératives de production 181
Conclusion 185
Bibliographie 187
Table des matières 188